

劳伦斯·索耶

《世界审计会计名著译丛》编委会

致读者

今天，中国的审计和会计正面临着历史性变革的前夜。

古老的中国，在改革、开放和新世纪文明浪潮的震荡中迎来了她人类历史上最骚动不安和最灿烂辉煌的时刻。人们最初认识改革、开放问题，往往是从看到传统经济体制的缺陷开始的，然而随着改革、开放的深化，整个经济体制重新构造的必要性就不依人的意志为转移而提到议事日程上来了。

新旧体制的转换，从本质上讲是经济组织形式和经济运行模式的整体重构，而要确立社会主义有计划商品经济新体制，就不可避免地需要确立一套全新的社会主义的管理和监督制度，其中当然包括审计制度和会计制度。改革旧的审计会计理论与实务，引进先进的审计会计理论与实务，是我们在深化改革进程中所面临的一项重要抉择。各国迈向现代化的无数事实表明，如果不把审计会计理论和实务的变革与选择放在一个民族走向现代化的战略位置来对待，必将酿成历史性的重大失误。

当前的审计和会计变革与选择，迫切需要审计会计理论的先行和引导。一方面，我们既要对我国自己的宝贵经验进行反省和沉思，以重新分化、淘滤和组合现有的审计会计理论；另一方面，也要求我们以慷慨的胸怀悦纳世界各国审计会计理论、方法中一切富于理想价值的思想传统和最新信

点，用理性去建构属于民族和人类未来的崭新的审计会计理论体系。我们坚信，中国审计会计理论研究的最大任务，与其说是在探讨一套具有中国特色的审计会计理论与方法，勿宁说是在探讨一套既能适应改革开放之需，又能结合中国实际和世界审计会计大势日趋于同态和一致的审计会计理论与方法体系。因此，我们组织了这套集世界审计会计思想之精华的《世界审计会计名著译丛》（其中审计名着已被中国审计学会列为“中国审计丛书”的一个分支，并被审计署列为大专院校参考教材）。该丛书旨在展示世界审计会计史上具有里程碑性质的经典名著，介绍当代世界审计会计发展最高水平的优良成果；促进我国与世界各国审计会计文化的交流；推动我国审计会计理论研究的发展，使我国审计和会计变革与选择能够站在国际水平的理论起点上。

她终于向我们走来了。虽然步履艰难，姗姗来迟，但她所追赶的是人类文明的足音和现代化世纪的潮汐。她不仅仅是属于千千万万审计和会计队伍这一浩浩荡荡的群体，而且也属于这一群体所依附的伟大时代。

世界正走向我们，我们应走向世界！

《世界审计会计名著译丛》编委会

朋友现代会计审计研究所

一九八八年六月

目　　录

第五篇　行政管理

第六篇　有关内部审计的其他事项

第十三章　审计报告

一、审计报告的含义和作用

审计报告是审计人员提请管理部门注意的机会。就是说，审计人员应将审计报告看作是一次机会，是向管理部门表明审计人员如何提供帮助的一次良好机会，而不是乏味的工作。

审计人员往往随随便便地就把可以让管理部门看清以下问题的绝好机会放过了：向管理部门表明他们已经完成了哪些任务，还能完成什么任务，说明管理部门需要知道些什么和需要做些什么。由于无聊的议论、小题大作、满足于单调的报告形式、提出站不住脚的主张、做出毫无根据的结论、不经解释就把各种抱怨束之高阁，使审计师们失去了这种机会。

审计师应该象推销员那样，把自己的报告看作是向公司总经理提供产品的一个机会：一个提供编排、检验、表达都很好的销售说明书的机会。按照这种说法，审计报告共有两个作用：一是传达，二是说服。如果必要的话，还可发出行动命令。正如达德利·E·布朗（Dudley E.Brown）所说的，“从总体来看，我们要讲一个以确凿的事实和数字为依据、以分析和推理为基础的美妙故事——它肯定是一个在适当的地方常常值得讲的故事。”

审计结果和审计意见对管理部门来说是很重要的。这一不带任何偏见的、客观的结论可以使管理部门对作用良好的活动感到放心。这种劝告也可以提醒管理部门注意需要改进的问题。

然而，管理部门必须阅读和聆听审计报告。为了有效地进行传达，通道就必须畅通——报告既要有力，也要容易理解。审计师所讲的情况必须是值得重视的，但有许多优良的建设性审计成果因为报告蹩脚而付之东流。有些审计师尽管审计技术很高明，但报告的水平却很低，也就不能在应该说明情况的地方打动周围的人。

当管理部门给内部审计师发表意见的机会时，内部审计师决不要忘记自己正在搞推销。因此，他们采用的方法和格式都必须具有说服力，他们必须突出着重管理的内容，必须摈弃不重要的内容，必须熟练地将专业性很强的东西变成很容易理解的东西，必须熟练地说明采取行动的必要性以及回避行动所造成的不良后果。

这样，管理部门就可以着手评价审计结果的重要性，看出可以得到的宝贵见识，领会审计师所说内容的正确性、客观性及其清楚的含义。这样，管理部门就必须阅读审计报告。这将有助于审计师达到自己的目的：参加管理部门会议，并使管理部门听取和接受自己的意见

审计师要具备莎士比亚驾驭文字的能力或海明威干脆利落的风格是不大可能的。如果可能的话，他们就会去从事写作而不干审计了。不过，他们所具备的写作才能，通过正确的努力、正确的要求、正确的标准和正确的方法，可以锤炼成一种有效的工具。

二、传　　达

报告的目的在于传达信息。如果不能传达信息，报告就毫无价值。可是，能理解传达内容的人却很少。大多数审计师认为，如果他们提出了书面报告，就达到了传达信息的目的。可他们多半使信息的传达遭到了挫折。尽管他们已经形成了文字，但却未能在撰写者与读者的思想上架起一座桥梁。

困难在于撰写报告的人从写的方面考虑的较多，从读的方面考虑较少。他们已经忘记了理解传达信息的不是撰写者即表达者，而是接受者。除非接受者理解了，否则，光有纸上的文字还谈不上传达信息。这里，理解能力是关键。因此，当撰写报告的人落笔时，必须扪心自问："这是否超出了读者理解能力的范围？我这样写报告不负众望吧？"

超越读者理解能力的东西是无法理解的。思想上不想要的东西，也不会接受。倾向于一个方向的思想，会拒绝来自其他方向的东西。

撰写报告的首要一条，就是要了解读者。他们能理解什么？他们指望什么？他们的期望受什么影响？他们有什么要求？一旦回答了这些问题，审计师就有希望达到传达信息的目的。

最高管理部门最能理解一般概念。它能从总体上理解对企业的影响。它指望有人能告诉它重要问题。它既希望有人能减轻它的忧虑，也希望采取措施来避免某些风险或纠正某些重大缺陷。

经营管理部门能理解经营的详细情况。它能够理解用它

熟悉的语言表达的各种论述。它完全能了解不利条件下的详细情况。但是，它有权要求不感到意外。它也有权了解审计报告中作为审计进程来论述的各种问题。

因此，内部审计师必须认识到，传达信息是接受者的事，是由理解和期望构成的，而且，最好的现场工作和最英明的分析在对外传达之前，要一直保留在工作底稿中。

内部审计师想要传达时，必须牢记他们的主要目标，就是用口头的或书面的形式及时提供有关重要问题的有用信息，改善企业经营活动的控制和实施。

三、报告的准则

内部审计报告的好坏是可以衡量的，衡量的标准或准则基本上已经得到了编制审计报告的执业者的同意。审计报告应该具有正确性、简洁性、清晰性、及时性和适当的语调，这是大家所公认的。

1.正确性

审计报告必须完全地、一丝不苟地尊重事实。每一项分类说明，每一个数字，每一份证明都必须以确凿的证据为依据。内部审计机构通过不懈的努力，必然会形成一种注重可靠的声誉——绝对的可靠性必须成为内部审计报告的商标。为了使人们相信和依靠审计报告，它应该是书面的，应该是有文件证明的，审计报告应该有特点，应该有权威说话。无论说什么，尤其是在正常情况下审计师公认范围以外的业务领域中，都必须贯彻到底。读者之所以能够完全依赖审计报告，是因为它对事实有良好的文件证明以及必然要发生的逻辑联系。

事实的陈述必须保证审计师亲自对事实进行观察和证实。如果他们说有过多的产品积压，就是说他们本人都知道这是事实，还意味着他们知道哪些积压被认为是正常的，他们还知道所注意到的积压范围。确实也有审计师尚未亲自观察但应该让管理部门知道的情况。在报告中对这种影响的陈述应该说明消息来源："这个部门的管理者告诉我们说这种产品积压过多。"报告的说明完全尊重事实——尽管这一陈述是审计师亲耳听部门管理者说的，但审计师自己却没有证明这种情况的存在或这种情况的严重程度。

正确性，指的是要正确地、客观地进行观察，要制止夸大不重要或不相关的情况。最高管理部门一般都很重视审计报告。如果报告的情况有缺陷，就会激怒最高管理部门。因此，举出许多相关活动中的一种有缺陷的活动，又不说明这种活动与整个功能或整个机构的关系，这是一种错误的方法。

正确性意味着报告的内容是重要的，值得繁忙的管理人员予以注意。应该迫使读到审计结果的精明读者说："是的，这里有一个需要注意和要求纠正的情况，决不能忽视。"

正确性也含有精确的意思。不精确的词语会把混乱留给读者。专门传达的意见要比笼统传达的意见精确。说："我们查了100个项目，有30个项目迟到三至五天收到，还有20个项目迟到六至十五天才收到"就比说"并非所有项目都是按时收到的"要精确得多。

在报告中，后一种表述是无力的，也是混乱的，它除了提出含糊的警告外，什么也没说。那是一个不精确的典型，因而也是错误的。它把不同的思想传达给不同的人，它也没说审计师的意思是什么。"并非所有"是多少呢？绝对精确

是标准吗？如果一千个项目中只有一个迟到了几小时，那么当然是“并非所有项目都是按时收到的。”类似地，如果一千个项目中有五百个晚了二至五天才收到，这一情况也可以表述为“并非所有项目都是按时收到的。”前一个是极小数，而后者就将使精明的读者感到震惊了。

有些词语不精确，在没有说明数量化的情况下，不能出现在自尊性很强的审计报告中。这些词语包括：“几个”、“少数”、“许多”、“几乎所有”、“简直没有”、“有时”、“大量”等等。虽然在总结一种情况的引导句中可以采用这些词，但是，应该马上接上具体的数字——总体数目、样本容量，以及不称心项目的具体数目。

2.清晰性

清晰性的含义很广。主要是把审计师头脑里的东西送到读者或听者的头脑里去。虽然我们希望这种思想的传输能够很明确，但要做到这一点还有大量障碍。审计师应该意识到这些障碍，并自觉地想办法清除它们。

审计师脑子里不够清晰是写清楚的主要障碍。理解不清的人是写不清楚的。如果我们对自己的问题没有深刻的了解，我们就不准备写了。除非审计师明确知道他们要说什么，否则，在拿笔之前，他们还应该做更多的现场工作或进行更多的研究。

对清晰性来说，另一个障碍是写得单调乏味。沉闷呆板的平铺直叙会使意见走样。细想一下：“帐户调节受会计人员的影响。”如果我们说：“会计人员调节帐户”就要明确得多。

对清晰性来说，报告结构不好也是障碍。排列整齐的各种意见提高了清晰性。可有些审计师写报告从中间开始，再

从各个方面进行下去。由于他们把许多重要的审计结果和建议都隐藏到紊乱的句子和段落的泥淖中去了，所以，管理部门迫切需要的意见却无法传达上来。因为缺乏大纲，审计也就丧失了。

专门名词和行业术语也是障碍。熟练的翻译扫除了道路。许多"自我命名"遭到了"检查员的拒绝"。它还意味着按其所指的意思把意见传达给读者。说收货备忘录与发票对不起来是一回事，说公司收到货品没把握付款又是另一回事。第一种表述是真实的，但没有说明情况。第二种表述并不更加真实，但却发出了警报，促使管理部门行动起来。

不分阶段就报告各种审计结果又是一个障碍。有时，要理解一个过程或一种状况，或者要评价它的重要性，给出适当的背景资料是必要的。如果审计师正在提出一个新的程序，他们首先应该说明现存的程序如何，有什么毛病，继续用下去可能有什么结果。那么管理部门就更容易接受审计师的建议，才能够做出经过自己深思熟虑的决定。长篇论述诸如许多不同数额的相互关系之类的技术问题也是理解的障碍。各种各样的图表都能增强清晰性。一千个字也说不清楚的东西，有时用一张图就能说清楚了。

清晰性是达到有说服力的先决条件。审计师必须要使管理人员相信他们的立场是正确的，才能令人信服地提出各种审计结果。必须从提供的事实中清楚地合乎逻辑地引出结论和建议。审计报告必须使客观的读者相信，审计结果是值得注意的，各种结论是合情合理的，各种建议都是切实可行的，是可以接受的。

审计师决不能说"因为我们说是这样，所以它就是这样。"举证责任是落在审计师肩上，而不是落在被审者的肩

上。审计师必须明确地令人信服地负责到底。

对清晰性来说，报告的材料组织不好又是一大障碍。报告从头到尾应该流畅得很。报告不应该把密切相关的材料放在不同的部分。很多报告都要论述各种复杂的问题。报告的有些部分与报告的其他部分也有关系。有可能的话，每一个审计报告都应该这样来组织，即审计师就某一个特定问题要说的话都集中放在报告中的一个地方。当然，总结和摘要是例外，这是可以理解的。

3.简洁性

简洁性是指删除多余的东西。这并不是说一切报告都要简短，因为有的题目需要广泛的讨论。为了简洁而不报告不是优点。简洁性就是指消除不相关和不重要的东西。

简洁性是指消除各种对论述报告中心主题无用的意见、判断、词语、句子和段落。

可是，简洁性也不应迷信不连贯的电报式的文体，仍然必须保持思想的连贯，阅读的流畅和意见交流的舒服完整。

有时，审计师掉进了长句子的圈套，使读者感到为难和厌烦。如果审计师真要把自己的思想放进去，是可以把长句缩短的。他们通过词语或思想的过渡，是能够克服不连贯性的。

简洁性的意见也不是说只能使用短句。一连串连续不断的短句会造成其本身的沉闷单调。有些结构良好的长句点缀在短句之间，可以使报告富于变化，也可以避免沉闷单调。

但是，一个人的简洁也许是另一个人的信息不足。对需要充分详细的情况来认识如何纠正一种状况的业务经理来说是足够简洁的东西，对想要得到一般概念的总经理来说，也许就过于罗嗦了。于是，审计报告既要为业务经理提供充分详细

的情况，也要向总经理提供一份情况摘要。

4.及时性

不要将最终的正式报告设计成历史文献。它是一种行动的号召，它能满足管理部门对现行信息的需要。因此，如果报告不及时，报告就失去了作用。而且，报告必须是仔细想出来的，必须完全可靠，必须不致于引起误解。这决不是动动笔就能做到的。

这些要求有时与必须满足的思想性和及时性的要求是矛盾的。在审计还将继续的时候发表非正式的进度报告，或许是一种解决办法。

进度报告以书面形式传达立即行动的要求。在绝大部分的大公司里，能付诸行动的是书面的东西，而不是口头的命令。如同中国谚语所说的，"口说无凭，白纸黑字"。

进度报告可以很简单，本身只讲一两种打算。它们可以贴上进度报告的标签，还可以包含防止误解的书面说明，以免将它们当作最终命令，因此，它允许经营管理部门迅速行动，同时也保留审计师进行修改和完善的权利。

在开始传送进度报告时，审计师可以说："编制这个进度报告的目的是为了提供有关情况的现行信息，这些情况需要引起管理部门的注意。我们的最终报告将把这里讨论的问题包括进去，还将包括我们在以后的审计工作中所得到的其他信息。"

进度报告还有一些其他效果。既然进度报告所引起的反应能进一步证实或否定审计师的审计结果，就可以按照事实，用它向审计师说明真相，并使他们的观点更加尖锐。经营管理部门的研究、行动和答复，对审计师最终将要报告的内容具有重大的影响。

凡是审计机构利用许多年轻又没有经验的审计师远离总部进行审计的地方，或许有一件事是可以理解的，就是允许他们起草和发表监督审核范围以外的进度报告。然而，用书面形式让经营管理部门立即注意不利情况是很重要的。既然这样，采取一种与记载审计结果（见第七章）相似的方式是可行的。审计师在记载审计结果时，不得不包括一种不利情况的一切重要方面：情况的简要说明、样本容量、缺陷程度、原因结果、适当的书面程序，以及业务人员的议论等等。

这种进度报告的草案，尤其要贴上非正式的标签。在不危及最终报告的前提下，对提供现行的、及时的审计信息很有帮助。

5.语调

最后，审计报告必须有合适的语调。审计报告应该是有礼貌的，应该考虑到它对下级业务人员的影响。因此，报告不应该针对个人，或者把注意力集中于个人的错误。审计报告应该避免偏狭，其本身也不应涉及各种琐事。它应该用管理部门的声音来说话。

语调应该是建设性的。对过去的事情提出批评是必要的，但重点应放在必要的改进上面。

报告还应该是高尚的，不是庸俗的。它一方面应该防止偏见，另一方面也要防止浮夸的语言，因为这些都经不起时间的检验。

来自四面八方的营业报告和各种论据，往往从自己的利益出发，必然要把一些可疑的问题掩饰起来，受制于这些报告和论据的总经理，应该能够从审计报告中看到平心静气的、客观的、有创见性的、不带感情色彩的、可以信赖的情

况说明。

四、报告格式

报告的格式多数取决于报告的种类：正式报告与非正式报告，最终报告与进度报告，书面报告与口头报告，综合意见的报告与只含不利发现的报告，财务报告与经营报告。

报告的格式也取决于读者：读者盼望得到些什么以及他们在阅读报告方面能花多少时间。

报告的格式还进一步取决于审计活动的性质，如时效：一个刚刚开始对非财务性经营领域进行审核的审计组织，其报告只对远离会计活动的问题发表审计意见，为了克服读者不愿接受这种审计意见的心理，它觉得非要为它的审计意见提出充分的证据不可。

因此，不同的审计组织将使用不同的报告格式，而且还要把报告分为不同的段落。如果发现哪一种格式最合适，就应该一直使用同一种格式，这种做是合理的。一贯性反对混乱。读者应该懂得指望得到些什么。他们知道在哪里容易找到他们最感兴趣的东西，而且又很容易从报告的那个部分得到帮助。

由于每一个审计组织都要追求自己的理想和目标，所以，为最终正式的书面报告规定一种最好的格式是毫无意义的。但是，审计师应该熟悉现行审计报告的各个组成部分。这些组成部分在大多数审计报告中都可以看到。

五、正式报告

1.概要

概要可以采取不同的形式和篇幅。概要是一份把报告送给公司总裁或其他主管人员的简单的传达备忘录。只要编制得当，这种概要对主管人员来说是很理想的，因为他们想要看的不会超过他们不得不看的东西，同时，保留浏览他们想要看的详细情况的权利。

尽管有些概要是有用的工具，但是它们也许会使粗心大意的报告撰写人掉入陷阱。报告撰写人必须小心从事，当他们将报告浓缩成简短的摘要时，不要歪曲各种意图、重点或想法。

下面是一个简洁传达的例子：

这是关于收货部门作业活动的报告。总的来说，该部门为收货职能规定了适当的控制制度。各种作业活动一直贯彻得很有效，但有下述例外：

没有将收到的化学制品同发票上的化学制品进行比较。我们自己的比较说明，油车并没有抽空。结果，我们发现差异约8%，在我们与经营管理部门讨论了这个问题以后，制度得到了改善，经过与供应商协商，结果大约重新追回了40,000美元。

2.序言或导言

序言或导言是读者最先看到的部分。它应该开门见山，以便吸引读者进一步看下去。它通常是一种步骤安排，可用于：

将审计看作是一种定期审查，或者将审计看作是对具体管理要求的答复。

确定要审查的机构或职能。

查阅先前任何有关的审查资料。

评论以前的报告所讨论的各种研究结果和建议及其当前

的情况。

为了使读者了解审查主题而提供必要的解释性资料（有关装运或收货的报告需要介绍的东西不会超过报告的题目本身，然而，有关设备具体检验的报告应该有一些解释性的说明）。

简要地说明所处理经济业务的价值或数量，以便给读者一个作用重大的概念。

序言部分的例子如下：

我们已经完成了对工程财户管理部门的定期审计。我们1922年的审计报告了四种不利的调查结果。当时报告的各种不良情况都没有再发生过。该部门要负责价值七百万美元的工具和设备，都是用于工程部门的。

3.意图说明

意图就是审计目的。为了帮助读者了解报告其余部分的内容，这一部分应该适当详细一点。

如果能正确地说明意图，如果各个说明能按原来的意图论述调查结果，那么这一部分就可以作为一份行军图，对读者来说，就很容易找到贯穿整个报告的路线。

详细的意图说明举例如下：

我们的审计师在确定对信贷部门的作业活动是否规定了充分有效的控制制度。我们特别关心该部门的下列活动：

进行信用调查、确定供应商和顾客两方面的财务责任。

为对客户的销货制定付款条件。

建立对受让人付款的控制。

调查新的供应商。

4.范围说明

范围说明有时要与意图说明结合起来。这一范围在确定

审查限度方面特别重要。除非向读者作出不同的说明，否则尤其应该指明未被包括的范围，即因为报告的标题，会使读者误认为已包括在审计当中的那些范围。

当无需采用正规的审计方法而依赖其他审计方法时，范围说明特别重要。

范围说明的两个例子如下：

我们对收货活动的审查仅限于中心收货部门所进行的活动。我们不审核对直接交货的控制，因为它绕过了中心收货部门。我们打算对直接交货单独进行审查。

我们的初步调查表明，装运部门对作业活动的控制制度很好。一切工作说明都是最时新的。还要求部门领导定期选择一些经济业务进行检查，并向考虑纠正不良情况的管理人员报告其检查结果。我们同外国组织的代表一起讨论了装运作业活动，发现他们一致对装运活动十分满意。结果，作为审计意见根据，通常要进行的经济业务检查，被我们大大减少了。

审计师应该避免详细说明所采取的审计步骤，对于某些敏感性的活动，这种披露会给某些人提供为了个人利益而窜改经济业务的行动计划。

5.意见说明

审计意见是审计师对被审查的活动作出的职业判断。它对所发现的情况提供简略的评价。虽然并不是所有的审计组织都对审查结果提供全面的意见，但是，许多先进的审计组织都认为不这样做，就不能为管理部门提供重要的帮助。

对一个公司总裁来说，有一件事是很自然的，这就是在审计任务完成之后，他要与审计师碰头，问审计师："你对刚才审核的作业活动有何看法？"相应的答复代表一种全面的

意见："这一作业活动进行得很好"，或者，"我认为他们正在干一件无聊的工作，因为……"，或者，"除了某些他们很快就改正了的小问题以外，他们正在干一项很不错的工作。"

所有这些判断，主管人员都希望审计组织能够提供。他们有权得到这些判断。当然，审计师不应该发表没有根据的意见。审计师当然必须仔细斟酌支持他们意见的各种因素。审计意见应该正确表明审计师的意思，最好包括他们能够提供依据的内容，有充分的事实根据。最后，审计意见还应该围绕和符合在意图说明中所提出的审查意图。

下面有三个关于经营审计意见的例子：

根据我们的审查结果，我们认为，采购部门的活动已经建立了适当的控制制度，该部门一直在有效地执行指定的任务。

按照我们的看法，除了对抱怨货币清算的解释不当以外，有关职工解雇和招聘活动受到了很好的控制，而且做得很有成效。

按照我们的看法，为保证检验设备能得到及时检验而设计的制度是不合适的，原因是尚未规定专门的条款来确认所有需要检验的设备。

审计师在发表意见时，如果值得赞扬的话，就应该毫不犹豫地给以赞扬。如果他们看到一种作业有良好的控制、组织和管理，而且进行得相当顺利，就应该说赞扬的话。他们最好应该提出找不到不足之处的论据。对于赞美的看法，审计师当然应该有充分的证据。他们也不愿意看到一种审计意见由于他们未能控制的活动或未能预见到事情而失去作用，但是，如果他们对自己的根据有把握，他们应该有勇气去做

自己认为是正确的事情。

下面是一个完全应该赞扬的例子：

根据我们的审查结果，我们得出这样的看法：对采购服务部门的活动已经规定了适当的控制，控制也正在有效地发挥作用。我们实际上认为该部门在完成指定任务方面效率很高。我们认为，这都可以归因于有激情有见识的管理和关键人员、管理部门和下级职员之间有良好的交流和反馈、有轮流指派方针支持的职工全面在职训练、有时新的、全面的工作指导、有代表监督和代理人的不断警戒以控制工作量的日程和业绩并把错误减少到最低限度、有管理人员和小组负责人之间的良好关系和权威，以及在作出管理决策时有管理人员和小组负责人的参加。

6.审计结果

审计结果是产生一切意见和建议的源泉。审计结果是询问和调查的结果。它们是靠审计师的努力展示出来的事实，是现场工作的产物。审计结果有好有坏，它们可能表明一种值得在报告中说明的令人满意的情况，也可能说明各种需要纠正的不能令人满意的情况。

虽然，好的审计结果在报告中不需要多说，不过，它却代表着一种审计决定，需要靠审计师和审计组织的诚实和声誉来支持。

有些审计组织不报告好的审计结果，无论是称心如意的，还是观点有争论的，都不报告。这些审计师觉得，最高管理部门不希望人们用不需要他们采取行动或作出决策的事情去打扰他们。还有一些审计师觉得，报告好的审计结果表明了客观现实，也可以在审计师和业务人员之间形成一种更好的关系。而且，有些主管人员为了对某种特殊的业务

放心，或者为了获得更多有关业务主管经理的信息，也希望听到令人满意的情况。每种观点都各有优缺点。我们的观点是正反两方面的审计结果，都应该予以承认。

这里举一个例子来说明正反两方面的审计结果，以及在起草审计结果方面要考虑到的一些要素的评论。

为向读者提供背景知识和审计师的理论说明，需要各种因素，包括权力、目标、情况和影响。

（1）**权力**。某人或某一机构必须已经授权给要审查的功能。知道这种权力可以使审计师确定该功能是否在既定的范围内发挥作用。这种权力可能是法定的，可能来自董事会，也可能是管理决策的结果，明确的或含蓄的都有。

如果权力是书面的，其含义和范围就比较容易弄清楚。如果是口头的，审计师可能要就权力问题同授予权力的人和接受权力的人一起讨论。

如果完全有可能的话，审计师既要弄清楚授予该功能的总的权力，又要弄清楚授予受到审查的那部分功能的特定权力。例如，假定董事会授权创办一座生产工具的新厂。可是审计师唯一关心的是该厂的供应部门，他们就要设法弄清授予供应部门的特定权力。报告结果的权力部分如下：

董事会在贝思尼（Bethany）创办一座生产小型工具的工厂。贝思尼厂的供应部门受权维持足够的材料和零部件，保证生产流水线有充分的存货，并根据需要采购一定数量的原料和零部件，除此之外，根据分管制造业务的副总经理的指示，一切钢板钢锭要通过总办事处订购，以便将各家工厂订货合并起来，获得数量折扣。

（2）**目标**。权力确定以后，审计师必须论述作业活动的目标。要进行评价，目标是关键性的。要知道某事是否干

得很好，人们首先必须确定试图干什么或需要干什么。在经营审计中，如果不考虑作业活动的使命，对作业活动的评价就往往是毫无意义的。

一般来说，审计有好几个目标。这些目标可以分为效果性和经济性两大类。效果性是指生产令人满意的产品（即符合各种规定和各种标准的产品），从最广泛的意义上来说，使用“产品”这一概念时，还要包括劳务和各种有形项目。经济性一般包括效率性，它是指只花足够的钱来达到其他的目标。

从事供应部门的审计，其目标可以论述如下：

供应部门的首要目标是维持足够的存货，保证生产的连续进行。其次，几乎是同样重要的目标就是节约，对供应部门来说，节约表示既要保持足够的存货以满足生产的需要，同时又要将存货的投资保持在尽可能的水平上。

当然，审计师决不要试图阻碍对目标本身的评价。如果它们与公司的目标相矛盾，就必须揭露这一矛盾并解决它。

（3）**情况——有利的情况**。在审计报告中，情况是指审计师通过观察、询问、分析和其他审计方法对行为过程进行评价的结果。情况说明应该同审计师在审查中所要考虑的目标有关。对好的审计结果来说，有一个简单的审计结果说明对管理部门来说就足够了：

①我们发现存货是合乎工厂要求的。

②我们还发现现行制度为把存货保持在可行的最低水平上提供了保证。

有些经营审计还包括管理部门也许要考虑但却超出审计师权限范围的问题。假若这样，审计师希望提出一些用于对所发现的情况进行评价的标准，以及在将经济业务和程序同

这些标准作比较时所采取的措施。

（4）**情况——不利的情况。**审计师可以采取稍微不同的方法，直接针对不良的情况。这种结果说明通常含有各种结果的简略概要、适当的标准、结果的情况、缺陷的重要性及其可能的或实际的影响、这种情况的原因、审计师的建议，以及所采取的更正行动。

为了举例说明，假定审计师发现供应部门的存货记录不正确，因而使该部门的材料库存过多。

概要。第一个说明就是概要，它是一种为读者准备的大字标题。通常突出一个简单的句子使其特别醒目就足够了。例如：

因为存货记录不正确，供应部门购入了一批不需要的物料用品，成本75,000美元。

标准。审计结果的正文应该从标准说明开始：审计调查应该用这些标准来衡量。我们假定供应部门的问题是违反了现有程序。这样，这些审计师认为是合理的程序就成了标准。

既定的程序规定，应该把生产部门退回的剩余材料记入供应部门的记录，以显示当前库存和可供发出的存货水平。

这些标准既简单又实用。任何人要责怪这些标准都是不容易的。

事实。接着谈审计师搜集到的事实和观察到的情况。

我们的检查表明，在六个月的时间里，从生产部门退回来的物料用品一直没有记入供应部门的记录。

影响。除非指明影响，除非这种影响相当重要，否则管理部门的态度就会很冷淡。应该阐明可能的或实际的影响：

作为存货记录错误的结果，公司大约花了75,000美元买

进不需要的物料用品。

原因。有调察力的读者很快就会想到报告的下一个问题就是："这到底是怎么发生的？"这是审计师对任何不利结论都应该做出的一个判定：

我们发现，负责登记物料用品的职工并未受过职务训练，而且，主管人员也从未处理类似事件。

建议。最后，读者问道："很好，内部审计师，你已经确立了你的观点。现在我们能对此做些什么呢？"报告继续恳切地说道：

我们与供应部门的主管人员一起核对了这些情况，他同意：

①更新存存记录。

②发布详细说明要求职工记录物料用品退回的工作指导。

③命令主管人员将来要控制好这一处理，并递交他们定期审核的书面报告。

在结束我们的审查之前，管理人员已经采取了上述三条措施。后来我们的现场调查表明这一行动是有效的，所以，我们考虑结束这一审计结果。

总之，审计师应该意识到有见识的主管人员在阅读一个不利发现时也会想到的各种问题。这些问题可以扼要地列示如下：

我们正在谈论的一般主题是什么？我自己应该适应这个问题。

人们应该干什么？

他们实际上正在干什么？

我们受到了多么坏的损害？我们能够受到多么坏的损

害？所有这一切是怎么发生的？

对此你认为应该做些什么？

当你论述这些情况时，业务经理说些什么？他为此将要做些什么？有没有我应该做的事？

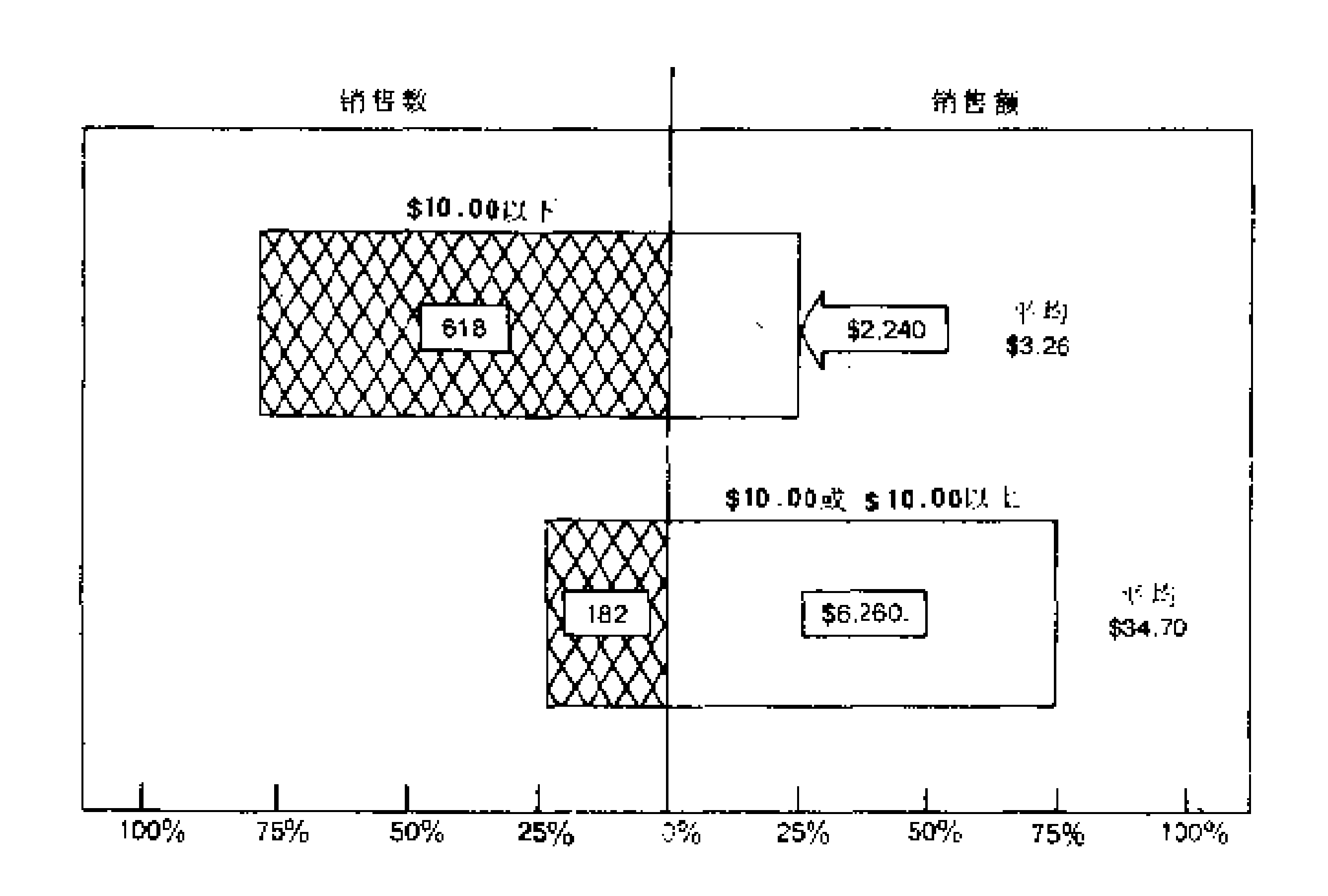
用这些问题作为自己的标准，内部审计师应该能使他们自己、他们自己的主管人、经营管理部门和最高管理部门，对他们已经适当完成的审计任务，对他们根据自己的观点公正

图表13—1.

大众销货行

九个月销售数量及金额的比较

（截止19××年6月2日）



地、客观地观察各种问题感到满意。

7.图表

即使是最专门化的书面审计报告，也可以从阐明概念和突出相互关系的图表中获得利益。这些图表可以为报告语言不可能描绘的情况提供方便。

在报告上可以附加的某些图表如下：

说明两套以上类似统计资料关系的条形图（图表13—1）。

说明复杂程序的流程图。

说明危险情况或浪费行为存在及其程度的照片。

六、非正式报告

为了完成正式报告，每个审计部门都要有非正式的报告制度。在审计期间可能碰到的问题有：要求管理部门适当注意对有关实施中的计划进行补充的问题，虽与实施中的计划无关但要保证向管理部门汇报的问题，以及计划需要推迟或放弃的问题。这些问题和其他一些问题都可以成为期中报告、进度报告或非正式书面报告的对象。

正如保持及时交流的其他非正式报告一样，进度报告在审计功能中也应该处于一个正式的地位。如果读者能遵照固定的格式，能得到一般的指导，又能掌握数字控制的方式，他们对非正式报告也会习惯的。

这些报告可标明"非正式审计报告"（Informal Audit Reports，简称IAR），而且每年都要给它们连续编号，该年第一个报告可以标为"IAR××—1"。

报告可长可短，依所包含的问题而定。如果报告很短，

可以写在一页打字纸上，如果报告一页写不下，最好用一个简短的摘要充当提纲，而把要详细论述的材料放在非正式报告的附件之中。

例如，假定要向管理部门非正式地报告有关供应部门的信息，详细的论述可以放在附件中。可传递的报告可如图表13—2所示。

图表13—2

IAR 8×—10

送：经理

呈：审计师

对象：贝思尼供应部门

把这个非正式报告送给您是为了向您报告我们在贝思尼供应部门的审计中所发现的问题，目前审计仍在进行中。

我们发现存货记录好久没记了，结果，供应部门采购了不需要的材料，价值75,000美元。在本报告的附件中将详细论述这个问题。

这个问题还将包括在我们关于贝思尼供应部门的正式报告中。我们想知道在我们发出正式报告之前你要采取的更正行动。请把你所采取或打算采取的任何行动告诉我们。我们的现场工作可望在两到三周内完成。

七、口头报告

按照我们的看法，口头报告不应为书面报告所替代。它有自己的重要地位。由于下列原因，口头报告被用得越来越多了：

口头报告是即时的报告，它为管理部门的更正行动提供

了把握或现行的信息。

口头报告能赢得面对面的答复。它们可以表明态度和信心。

口头报告允许审计师反驳各种理由，或者允许审计师提供听者需要的补充信息。

口头报告可以说出审计师思想上的错误东西。

口头报告可以发展与被审者的良好关系。

口头报告不应该是即兴的，应该小心准备。口头报告应该表明审计师已经做完了准备工作，而不是来闲聊的。

这决不是说审计师应该做出十分精确的描述。既经济又不要过多准备就提出口头报告，也是有可能的。

对规模不大的小组来说，桌面活动卡是非常有效的。编制这种卡片不需要花太多的精力，而且，这些卡片在记录审计师主持的会议，记录审计师自己的思路等方面，也非常有效。

桌面活动卡可以编在8.5×11英吋的卡片上，可以随手用笔写。桌面活动卡不应该冗长罗嗦，因为那样只会分散注意力，而不能集中注意力。

达到简洁的方法之一是先把材料打在3×5英吋的纸条上。这样，要对它们作进一步的评论，就没有足够的空间了。

为审计贝恩尼供应部门而准备的一套活动卡给出了背景，提出了问题和行动建议。这些活动卡如图表13—3所示：

这种非正式的桌面介绍并不总能符合审计师的要求。也许审计师要应邀做出正式的口头介绍。听众也许只处在一个

图表13—3

1.权力

①董事会——××年7月3日会议记录

②制造小型工具

③供应部门——本部采购，通过中心办事处采购

2.目标

①保持生产流水线有足够的存货

②保持最低限度的存货

3.情况

①流水线库存很好

②定购了不需要的存货

4.程序

①永续盘存记录

②记录退料

5.结果

①没有记录退料

②过量购货——75,000美元

6.原因

①新职工

②工作指导不适当

③控制不充分

7. 建议

①更新记录

②制定工作指导

③控制过程

④向经理提供反馈

审计师必须把值得考虑的想法提供给他们讨论的水平上，为此，审计师还要做仔细的准备。这不应该被看作是一场灾难，而应该被看作是一个表现审计师另一方面声望的极好机会，这个声望是说：审计师还是一个有经验的、表达能力强的演说家。

这些介绍值得尝试，其结果应能反映把它们汇集起来所需要的管理。下面是一些值得考虑的问题。

1. 灵活性

当你进行口头介绍时，要把你的选择公开。要能够缩减介绍，要准备省略一些材料，也要准备强化一些材料，要采取别的必要措施来维持听众的兴趣。

2. 简洁性

唠叨会使听众精神恍惚。不要修饰或详述非本质的东西。不要把不相关的东西带进去。当你看见听众看表或用手指敲打桌面时，就要准备缩短讲话。

3. 完整性

在你回答完明显的问题之前，不要离题。如果你说"值得重视的数量"，除非你告诉他们到底是多少，否则听众决不会满意。如果你说"很长时间"，他们就想知道有多久。如果你说"若干错误，"他们就想知道错误数目有多少。当

你谈论一种情况时，他们就想知道它的原因和结果。

4.现时性

开会之前，审计师应该设法看一些有关目前情况的材料。对询问者来说，决不会比听到象"今天早晨我刚刚核对过，情况就是和我所描述的一样"之类的回答更满意了。

5.准备

为了这个重要的日子，要做很多仔细的、井井有条的准备工作。象其他任何努力一样，有许多可以帮助新手和提醒专家的方法。其中有些方法如下：

（1）制定目标。确信你已经明确地决定了你在这次口头介绍中的各种目标。是要回答问题吗？是要说明进度吗？是要显示结果吗？是否想使人们相信某种行为并促进它的进程？必须知道这些目标并把它们牢固地印在脑子里。不然的话，报告就会有一种脱离正道并使听众越听越糊涂的趋势。

（2）分析听众。如果还没考虑和注意听众的好恶和背景，就对听众作介绍，尽管介绍在技术上无懈可击，但也不能达到目标。当你准备报告时，应该就以下一些问题问问你自己：

关于这个问题听众知道些什么？他们需要多少背景知识？他们能给我多少时间？

听众将如何接受我的想法？怎样才能使他们更容易接受呢？我就一定有说服力吗？

听众对什么东西感兴趣？节约成本？减少工作？减少人员？改善精确度？改善进度？改善控制？是提高清晰度还是增加反馈？

我应该对听众回避什么？他们众所周知的偏爱是什么？

（3）制定初步计划。无论计划多么粗略，都要将以下

这些重要的东西写下来：标题、目标、听众、主要想法、次要想法、介绍的顺序以及直观教具的形式。这一计划能为你澄清和安排思路。

（4）选择材料。要确定有关的材料，消除无关的材料。要保证没有遗漏。要考虑从一个想法到另一个想法的过渡。在选择材料时，要运用以下这些标准：这些材料是否有助于会议意图或目标的实现？能否说清楚主要想法？是否与听众有关？

（5）组织材料。尽管组织材料的方法很多，但是，无论你采用哪一种方法，都必须对材料进行组织。组织得好就能突出和控制重点。组织得不好就会蒙上一层暗影，还会使听众不耐烦。因此，你必须及早决定你想要的组织形式：是按时间顺序呢？还是按其他顺序？是不是进行比较或对照？是按原因呢还是按结果？是按理论呢还是按实务？

6.相信信息是清楚的。如果听众发现信息不清楚，那么任何报告都是多余的。要相信读者知道你要说些什么，也知道你为什么需要他们。要记住，要把信息和材料讲清楚有许多有效的途径，如：分析、定义、事实、数字、实例、统计、证据和重新说明等。

7.部署直观教具。事实已经证明，直观教具在使信息被人了解方面是非常重要的。直观教具有许多优点：它们能使说话人保持思路畅通，能节约抓住重点的时间，能集中注意力，能支持和阐明各种看法，能清楚地说明各种趋势和各种关系，这些趋势和关系在纯粹的口头陈述中会引起混乱，会使听众同时要与太多的概念打交道。直观教具还能帮助听众理解、记住各种数据并保持对这些数据感兴趣。

直观教育包括：黑板、画架显示（或者是笔记本大小的

画架，或者是磁性书写板，或者是支撑大型卡片或薄板的三角架），投影设备（天花板，35毫米幻灯片以及视听结合的电影）和现实中的各种物体。

直观教具可用于解释下列各种事物：词汇和短语、词的拼法、表格、图案、曲线图、流程图和照片等。

8.练习作报告。开会之前练一下报告是很好的安全措施。如有可能的话，就在其他一些审计师面前练习，听听他们的意见和建议。既然他们都是审计师，不妨说他们都将有一些评论和建议。

练习可以增强信心，因为练习使审计师对材料更熟悉了。它还能够指出缺点和遗漏，能够改善直观教具的实际运用，还能帮助测定时间。对报告产生影响的因素包括：停顿、声音强度、语调、手势、面部表情（面对镜子讲话也很有用）、形体运动和速度等。

9.准备问答。如果你准备让听众提问，就要提醒他们注意。他们就可以准备在进行报告的同时，将问题记下来。要表明你是乐于接受提问的，而且渴望听到这些问题，在回答问题方面，要力求精确完整，但不要太唠叨。如果你不知道答案，就要照实说，但还要补充说你将设法得到那个答案。当你回答问题时，要注视提问人的脸，相信他看上去已经满足了。不然的话，要问问是否已经回答了这个问题。特别是在大批人面前，要重复或重新描述一下问题，弄清你在回答提问者头脑中的问题，也可以让其他听众听清这一问题。

小结

S·H·托马斯（S·H·Thomas）将审计师在口头报告中应该关心的重点概括如下：

要多为听众着想，少为自己着想。

要培养一种"简朴"节约的作风——不要有多余的重复，也不要有遗漏，更不要使力量抵销。

要注意运用各种过渡将听众从一种思想带入另一种思想。

要避免意义不明确的话（听众在报告转向其他事情时，还在想那意义不明确的话）。

要使发音响得足以让人听到，明白得足以让人理解，流畅得足以受人欢迎。

八、好的写作

让我们再强调一遍，好的写作要求有好的思想。这是毫无疑问的。如果概念混乱不清，如果思想糊里糊涂，如果原因和结果、重要和不重要之间的逻辑关系尚未确定，那么，在这个基础上提出报告就必然是一项徒劳无益的工作。因此，在你开始动笔之前，先要澄清一下思想，把各种问题整理好，正确地得出你的结论。

1、提纲

要把各种问题整理好，要弄清各种合乎逻辑的合理想法，有一种方法，就是完成报告提纲。如果审计部门已经为固定的报告制定了标准化格式，提纲的起草就可简化。

标准化意味着节约。它使作者和读者都感到舒服。作者和读者都知道报告一般要走的道路，就可以在很大程度上进行简化，只要把为符合各种具体情况所必要的信息填进去就行了。

编写提纲需要训练。受托编写报告提纲的审计师，在提出已完成的草稿上，多数都有这样一个说明："我开始编写

提纲，但当我开始正式写报告的时候，我还未能结束提纲。”有同情心的审阅者自己写完报告的提纲，顽固的审阅者则把草稿扔回去，再加上一个简短的评注：“当我要一个提纲时，我只需要提纲。”

审阅者真正想要的是一个措词用语都既干脆又简单的报告框架，以确保各种想法都能合乎逻辑，又不至于漏掉什么东西。

为了详谈贝尼思的审计，我们利用前面讨论过的报告内容，编写了一份样本提纲，列示如下：

概　要

一、前言

1. 最初的固定审计

2. 报道供应部门

3. 采购、维护物料用品

（1）本部

（2）通过总部

4. 价值总额2,500,000美元。

二、意图

评价：

1. 采购

2. 实地盘存

3. 记录

三、范围

1. 检查购货凭证

2. 观察盘存

3. 审查记录

四、意见

1.令人满意的——

（1）采购

（2）实地盘存

2.不能令人满意的——

（1）记录

五、结果

1.采购

（1）书面报价

（2）核准

（3）连续制

2.实地盘点

（1）安全措施

（2）库存安排

（3）存料卡

3.记录

（1）永续盘存记录

（2）生产部门退料

①未作记录

②采购过量

细　节

一、关于采购过量的扼要说明

二、程序——标准

将退料记入记录

三、检查结果——事实

退料没有记入

四、影响

采购过量——75,000美元。

五、原因

职工未受指导

管理不当

六、建议

更新记录

发布指导

控制业绩

七、行动

采取的一切措施

2.前期报告

审计师不该忽略或不考虑前期报告。那些报告中可能有很多想法，各种意思都是经过深思熟虑的，各种措词都是经过琢磨修饰的，可能也遵守了报告的方针，采用的格式无疑是正当的。

但是，应该慎重地依靠前期报告。情况可能已经发生了变化，程序可能已经修改过了，报告的风格也可能已经有了改进。加上这些防止误解的说明，前期报告就很可能是一种大大节省时间的东西。

3.最初的草稿

每一个手握钢笔或坐在打字机前的作者都曾经被问题难住过。将齿轮拉到空档就一切都不动了。审计师可能也要等待灵感，等待那美好的开端，这一开端将给后面的一切提供鉴定和影响。

在以书面形式形成优秀的句子之前，我们可能要永远等下去。我们必须设法发扬这样的纪律："因为我不得不写，所以我就要写。"

安德烈·纪德（Andre Gide）在1930年6月4日的日

记中说："在我把句子记下来之前，常常要等它在我头脑中的形成过程结束。在句子本身、开头或结尾首次出现结束时，把握住它就更好了，尽管对剩余部分还一无所知，那么再拉一下，剩余部分将会随之而来。"

因此，作者需要某种刺激才能以书面形式把话记下来。提纲就能提供这种刺激，它表明从哪里开始，跟在后面的又是什么，下一部就是用铅笔尖在空白的纸页上大胆地涂抹，有些是符号，有些是线条，有些是文字，可能还有标题，也可能有个题名。但是，还要加入某种东西使语言的闸门打开，各种言语就会滚滚而来。

材料就在那里。工作底稿上记满了各种事实和数字。采用的一切材料都要死死抱住草稿的形成不放。即使开头的话都是些陈词滥调或措词不好也没多大关系。没有人等着把它们运走并拿去付印。在最终定稿前，将要对它们进行修改，并给它们以新的形式，因为诸如好的写作——仅仅是好的重写之类的事是没有的。最初的草稿是一团任人敲打的粘土——这里去掉一些，那里增加一些，直到它象审计师所坚持的标准那样出现时为止。

当最初的草稿写完以后，经过删改和校对，就要拿去打印或重新打印。在这期间，潜意识中的各种想法将得到加工，并将变得更有趣味。然后，当收到新的草稿并加以仔细阅读时，将会产生各种新的更好的想法，还将产生各种更好的措词。人们将用新的目光看待这份草稿。将会出现让人了解思想的新途径，报告也将逐步采取令人满意的形式并提供人们所希望的信息。

另外，在仔仔细细地编了几十份报告后，写作能力提高了，困难的工作变得不太伤脑筋了，报告也变得更符合职业

习惯了。但是，答案首先在于可靠的现场工作、结构合理的提纲和锲而不舍的韧劲。

4.语言

掌握任何一种语言都不容易，它需要有一个漫长而又艰苦的训练过程，还需要有对词汇的鉴别能力。但是，任何职业都要有防止写得不当或写得拗口的方法。有三条基本规则对写报告的人很有帮助，即：尽量写得简单些，尽量写得清楚些，尽量写得生动些。在这些规则范围内，还有一些细则，如果遵守这些细则，即使是最差的作者，也能够获得努力的成果。

（1）尽量写得简单些。

要用短句。尽管长句很容易让读者陷入迷宫，但是，为了使写出的文字丰富多彩，也要加上一些结构合理的长句。

要用普通的词汇。不要让读者去翻词典。如果最恰当的只有一个很冷僻的词，就要对它作出解释。

删除不需要的词。

不要在一个句子或一个段落中包含任何不必要的概念、短语或词汇。要使一切想法都有关联。

要保持各种概念在逻辑上的连续性，不要让读者为了理解清楚，在内心再去重新安排各种概念。

要避免各种自相矛盾的概念或各种违反逻辑的想法。所说的一切都应该是有道理的。

要避免在句子的开头使用被动时态的动词修饰语。如：“被完成的审计发生在九月份”，就应改为“我们于九月份完成了审计。”

（2）尽量写得清楚些。

写报告是交流你的审计结果，表达你的看法，而不是把

你的认识强加于人。

要用普通的词汇。当你能用简明易懂的词时，决不要用晦涩难懂的词。

要考虑读者的经历，尽管要给予足够的信息以提供背景知识，但也不要对明显的事物作不必要的反复说明。

要用类似的方式表达同等的概念，要用平行的方式保持相关的表述。对于类似的想法，如果在不同的方式上换来换去，就会使读者感到烦恼，还会将读者弄糊涂。

错：我们靠观察收入、审核凭证进行审计，我们还访问了稽核员。

对：我们观察了收入，审核了凭证，访问了稽核员。

要使人明白正在谈论或正在讨论的问题是前面提到的许多问题中的哪一个问题。

要把一切技术上的问题或陌生的问题解释清楚。

要使人明白某事发生的时间和地点。

数字要具体。"很大一部分"很含糊。

要用恰当的词。很少有两个词的意思是完全相同的。要用能把你头脑中的意思描绘得最好的那个词。

要避免用模棱两可的单词和词组。好的写作应该只允许有一个含义。如果一个单词或词组可能会被误解的话，它就极可能要被误解。

要摆正词的位置。"我们只想改善程序"与"我们想只改善程序"是不同的。

不要省略重要的细节。如果有一项审计结果说明"支票上两个签名都没有"，它还应该说明这两个签名的权限。

要履行诺言。如果序言中说过"我们将讨论对工程图纸精度的三种控制"，就要保证讨论这三种控制。另一方面，

如果标题是"工程图纸的精确度"，在这个标题下就不要论述编制工程图纸的时间性。

项目表应包括属于同一大类的词汇。

不要在同一个句子中用同一个有不同含义的词。例如，要避免出现象"大量（Materaial）垃圾是由废弃材料(Material）构成的"这样的句子。

要避免各种意义不明确的指代关系。当你使用"它"、"它们"、"这"、"那"、"这些"、"那些"之类的词时，要保证它们毫无疑问就是指你所要指的对象。

要避免各种悬空的修饰语。

错：报告了我们的审计结果以后，经理采取了更正行动。

对：我们向经理报告了我们的审计结果以后，他采取了更正行动。

（3）尽量写得生动些。

要用活泼的词汇，它们能引起人们注意，能使报告增添趣味。尽管用主动语态更好一些，但有时为了使文字更加丰富多彩，也可以用被动语态。

要用描绘情景的词，要避免含糊不清的概括。"信封信纸"所描绘的，要比"文具"所描绘的更清楚一些。

要避免用"结果……"、"虽然"、"尽管"、"由于"等开头的句子。这种句子如果写得很长，会使人感到沉闷。

九、质量特征

1.外观

如同市场上的其他产品一样，审计报告也应该有吸引人

的包装。它应该有一个高雅的外表。然而，它在编制方面又不该有过多的费用。外观奢华的包装与审计师厉行节约的主张是相矛盾的。

大多数公司在报告的呈递、封袋和分配表方面，都完全按照一贯的形式办事。有些报告靠便笺传递，有些报告将分配表列作首页，也有些报告是放在带有各种封皮的封袋里的。

审计报告基本上都有很多空行。各个段落通常都很短。各种标题用得很多，用以表明后面所跟的内容以及不要使行与行之间太拥挤。

尽管有些报告是隔行打印的，但大多数是单行打印的。还有一些报告，需要分行打印，细节单行打印。

2.篇幅

审计报告长短不一。篇幅长的报告一般汇总了给最高管理部门的审计成果要点。再长一些的报告一般得有一个目录，便于人们更容易接受报告内容。

3.署名

大部分审计报告由审计师和审计部门的领导署名。名字可以签在传递的便笺上，也可以签在概要或整个报告的末尾。公认的做法往往要求名字不要签在任何审计意见之前，因此，署名含有证明审计师结论的意思。

4.分配

审计报告的分配面很广。它们可以只交给负责审计的主管人员，或者，也可以交给报告中的问题所涉及到的每一位经理。这中间可能有很大的出入。

有些分配仅仅指出接受者的姓名，有些还要指出经理所在的部门，表明他们是否要审核报告档案，是否要求他们采取更正行动。

3.等级

有些公司已经采用了一种用形容词或数字为每个被审机构评定等级的方案。这一意见面临许多审计师的反对。他们感到，对审计师来说，要为他们审核的许许多多不同的经营，提出符合逻辑的比较等级是非常困难的。

在大多数情况下，该等级仅仅代表审计师的主观意见，很容易引起纠纷和争论。为了比较客观起见，应该应用以下两大要素。第一，被评定等级的经营活动应该是类似的。只有在这样的条件下，才能制定既能同样适应不同经营又能同样为同一审计部门不同审计师所用的各种标准。第二，各种情况应该是可以用数量表示的。例如，存货中的错误数或差异数。凡是审计意见成为重要因素的地方，要公正地评定等级是很困难的。这在有许多审计师、每个审计师又有不同的观点或不同审计方法的大型审计组织内，尤其是这样。

在一家公司里，审计报告的第一个项目是对于当前审计的等级（优、良、中、差），为了比较起见，还列出了对于前期审计的等级。在这些等级后面跟着一个说明。如：

本期审计的等级……………………………………良⁻

上期审计的等级（19××年6月28日）…………良⁺

这个不能令人满意的等级说明，控制方面有严重退步，估计处理方面也很不规则，信用制度的执行也很差。另外，其他一些部门的工作也远远不能令人满意。

在另一家企业里，审计等级表包括在批发销售地区的报告之中。该表列出了各种要审查的活动，并为每一种活动指出了表示最佳业绩标准的数量。另外一栏表明在当前审计中所确定的数量。第三栏和最后一栏表明当前审计与标准之间关系的比例。这样，在传送信件的首段，就可以显示和报告

一个综合的等级。

6.题目

报告的题目值得仔细推敲。为了清楚地表达出报告的主题，题目应该是有充分描述性的。题目也不应该太长，以致其本身也成了报告。可是题目的范围应该意思完整。例如：

“担保审核”——这个题目太大以致使人认为既包括对顾客的担保，也包括来自供应商的担保。

“来自供应商的担保审核”——这个题目虽然限制了范围，但所指的担保范围既包括生产设备，也包括象打字机和其他办公设备之类的非生产性设备。

“来自生产设备供应商的担保审核”——这个题目精确地表达了审计范围的整个限度。

十、编辑报告

1.审核

大多数内部审计机构，都要非常仔细地编辑审计报告。报告先由审计师起草，然后由编辑、主管人、审计经理，或三方面联合起来进行详细审核。审核的目的是为了正确表达报告的结论，保证按审计机构的方针办事，保证报告的正确性、逻辑性，保证报告的恰当风格。

审核过程对审计师来说是一个很好的训练场所。它应该指出报告在思想方面或表现事实方面的任何缺点。它应该把注意力集中在审计师在下次审计中应该牢记的问题上面。审核者应该向审计师说明所进行的各种变动和改进，以便强调各种缺点。所以，审核者对影响报告的各种因素应该有一个全面的理解。

审核者基本上只关心报告的易读性、正确性和适宜性。

（1）易读性。审核者要注意考虑怎样才能使读者清楚地理解报告。报告是否建立在一个适当的基础和背景之上？句子的结构是否合理？段落是否太长，是否缺少主题句？语言是否清楚，是否受行话的影响？各种思想能否坦率地、合乎逻辑地表达出来？信息是否明确？

（2）正确性。语法和标点是否正确？是否遵循审计部门的报告方针？各种思想是否有适当的联系？是否概括了各种想法和结论，是否提供了适当的证据？是否利用现场工作积累起来的一切重要资料？工作底稿能否为要报告的说明提供证据？

（3）适宜性。语气是否得体？意见和事实是否脱离？态度是否客观？给小缺陷的余地是否太大，而给大缺陷的余地是否又太小？报告是否就需要发表的想法做了适当的工作，同时也没把时间浪费在不重要的事情上？

审核者可以用"书面特征目录"（图表13—4）来评价报告草稿。该目录确定了一般的报告错误，还为审核者正确阐明了之所以不喜欢某一特定报告的原因。如果审计师蛮横地说："你的意思，我不能写，"审核者就可以用权力来回答他。

2.校对

图表13—4

书面特征目录

Ⅰ、易读性

一、读者的水平

1.处理太专业化

2.对问题涉及到的知识假设过多

3.对读者水平估计过低，以致对十分明显的事物作不必要的反复说明

二、句子结构

1.在难懂的材料中句子过长

2.极少采用主—谓—宾这样的词序

3.（在简单的材料中）文体不连贯，过于简单

三、段落结构

1.缺少主题句

2.在一个自然段中包括的概念太多

3.段落太长

四、通晓语言

1.不恰当的行话

2.狂妄的语言

3.不必要的概括

五、读者指导

1.缺乏"想像"（即不能把后面论述的意图和范围告诉读者）

2.段落、概念、结论之间的过渡不当

3.缺乏小结来概括读者在叙述终了时的全面理解

六、焦点

1.传达的主题不明确

2.信息的意图不明确

Ⅱ、正确性

一、技术

1.语法不对

2.标点错误

二、形式

1. 对文件的外观漫不经心

2. 利用不恰当的形式

三、连贯

1. 由于把各种无关的想法硬凑在一起，既不合乎逻辑，文理又不通，因此，句子看起来很难

2. 未能通过连贯的，在逻辑上并列的各个段落来显示各种想法的逻辑联系

四、证实细节

1. 建议的证据不足

2. 对繁忙的主管人员来说，未经整理的细节过多

五、准备

1. 在最后完成之前，就不适当地考虑一定的传达意图

2. 数据的准备或数据的使用不当

3. 未能紧扣指定的任务

六、分析

1. 由于数据审查过于肤浅，因而不知不觉地忽略掉重要的证据

2. 未能从提供的数据中得出明显的结论

3. 提出的结论没有证据证明

4. 未能限制无力的主张

5. 未能确认和证实所用的假设

6. 自觉或不自觉的偏见，导致对数据解释的歪曲

Ⅱ、适宜性

一、得体

1. 未能认识作者与读者之间地位的不同

2. 语气不恰当——太粗暴，太无礼，太爱争辩

3. 上下文中包含有不必要的锋芒或暗示

4.对下级态度专横

5.侮辱性或人身攻击性的语言

二、意见

1.虽然作了充分研究，但意见的火药味太浓

2.论据太少（研究太少）无法作出结论

3.意见不明确

三、态度

1.要求太明显，不能使接受者满意

2.面对权力，过于保守

3.太怕接受者，不能把工作做得最好

四、说服力

1.看上去说服力比事实根据要多

2.看上去说服力比事实根据要少

3.企图太明显，各种想法不能被人接受

4.缺乏注重行动和管理的观点

5.在要求策略和手腕的地方，处理太生硬

6.未能认清各种建议的成本—效益关系

当报告准备最后定稿时，必须将报告中的错误清除干净。一个非常微不足道的缺点，一个印刷错误或拼写错误，都有可能严重玷污和贬低写得很好、又有可靠文件证明的报告，这虽然令人遗憾，但却是真的。审计报告的特性——发现缺点，揭露错误，建议修改，在读者眼中也会夸大报告本身的任何缺点。

打印错误和其他小错误把读者的注意力从正文上移开从而减少主题的力量。读者开始考虑作者而不是写的内容。他们开始怀疑正文中的错误会不会是其后面文件中存在大错误

的迹象。

所以，内部审计师必须格外小心，不仅要注意他们说些什么和怎样说，而且要注意他们如何成功地清除报告中哪怕是极其微小的错误。

做到这一点并不容易。我们有时并不能相信自己的眼睛。在看自己的报告时，我们很想看到它没有缺陷。我们的眼睛之所以会对错误漫不经心，就因为我们并不真正想要看见这些错误。

此外，使我们成为优秀内部审计师的聪明才智可能也会使我们看不到自己工作中的缺点。聪明人需要比较少的细节就能理解全局，这样，他们就不大可能对表达某种想法的个别言词和信件慢慢进行推敲，更何况这种想法他们看一眼就已掌握、或是他们完全熟悉的想法。

因此，审计师在签署报告和将报告寄给收件人之前，自己必须放慢速度，沿着小心的有规则的进程前进。审计经理应该制定一套保证一切合理措施都已采取的程序，以保证报告的完全正确。下列程序可以证明是有用的：

（1）对照。报告打完以后，应该通过朗读，将它与草稿进行对照。如果为最终报告打字的人也参加校对，她应该读草稿，另一个人应该看最终报告，因为一个人要发现自己劳动成果中的缺点是很困难的。进行校对的两个人都应该在报告上标明自己的姓，或填写为证明他们工作而准备的表格。

（2）核对出处。接着，审计师应该在最终报告的副本上，对每一个符合事实的说明、数字、称号、日期打上记号。这些记号为报告中每一个项目的出处——命令、组织系统图、工作底稿、计算等等，提供证明。如果草稿能把有旁

注的出处带入工作底稿，这将为审计师提供很大的帮助。这在与被审者一起审核最终报告期间，以及在检查最终报告中都是很有用的。

（3）整体情况。然后，审计师应该把注意力集中在报告的综合结构上。如果象一种单人纸牌游戏那样把一页页报告铺在自己面前，就会变得很简单。在格式、标题和空格方面的一切矛盾都会有效地暴露出来，也将简化报告之中或报告与明细附表之间各种参数的验证工作。

接着审计师应该读一读报告，看看意思对不对，是不是流畅。阅读草稿时看起来完全有道理、完全符合逻辑，极有秩序的东西，在最后定稿中却常常出现一种令人非常沮丧的样子。朗读最终报告的审计师通过放慢速度，听听其他人对报告的反应，可以获得许多好处。

（4）详细情况。当审计师对报告的结构、意思和流畅都感到满意以后，他们应该把注意力集中在发现使人恼火的打印错误上，这些错误很容易从眼皮底下滑过去。这时他们最好有某种器件，能迫使他们集中注意力，以免他们读的太快，帮助他们把注意力集中在字上，而不是集中在生动的文字描述上。

这种器件可以用一张黑纸或硬板纸来做。从纸的中央剪去一长条，其长和宽要足以露出一行铅字，但不要太大。

将这一器件放在一行铅字上，慢慢地一行行地看，不要为前后各行分心。最后，如果报告十分重要，完全不允许有一个打印错误或技术错误，就要靠这个器件将报告倒着看，这样，就可以把注意力集中在个别的词、字和标点符号上，而不会转到所写内容的意思上去了。

专业校对员对最容易逃避检查的各种错误是心中有数

的，审计师如果也能把这些错误记在心里，就不大可能再忽视它们了。

在英语打字稿中要注意的一些错误如下：

遗漏或添加字母（如：omitted打成omited或ommitted）

重复（如：allilocable）

在同一份报告中出现用两种拼法的词（如：travelled，traveled）

大写字母使用不当或用得不一致

行首空格不当

词的部分写错

字母位置互换（如：from 打成form）

复合不一致

空格置得不好（如f. o. b.应为f.o.b.）

与主题无关的标题

只有一半引号或括号

主语和调语之间的人称或数不一致

代词与其先行词之间的人称或数不一致

代词所指不清楚

当所指的内容处在另一页上时，还用“上面”或“下面”（应用“前面”、“先前”、“后面”。）

星期几与日期不符

误用同音异意的词（如：Principle，Principal；compliment，complement；course，coarse；stationary，stationery）

在动词和形容词之间用连字符

在同一份报告中“百分之……”和“%”并用

当etc.，eg.，i.e.出现在句子中间时，前后未能加逗号

项目表上的总数与提到的具体数目不符

未能把可能引起误解的词放在引号中

当指同一个名词时，单复数并用

3.样本手册

每个审计部门都应该有一本样本手册。它或者是本部门编制的，或者是一本权威性著作。政府印刷局的样本手册就是一本优秀的、全面的教科书。

一个优秀手册的成本很容易收回，因为它能消除有关技术问题的各种意见争论，节省很多时间。对那些着手编制样本手册的部门来说，应该包括以下一些要点：

（一）报告职责

1.编制

2.委托人审核

3.分发

4.进度报告

5.检查和校对

（二）报告格式

1.分配表

2.报告部分

3.报告附录

（1）附图

（2）附录

（3）附表

4.风格的组成部分

（1）缩写词

（2）省字号

（3）大写

（4）引号
（5）冒号
（6）逗号
（7）连接词
（8）破折号
（9）连字号
（10）行话
（11）数字
（12）段落
（13）复数
（14）介词
（15）引用材料
（16）分号
（17）拼写
（18）其他
（三）报告举例

十一、报告实例

哪里有审计，哪里就有审计报告。报告的篇幅不一，风格各异。它们并不是、也决不可能是一个标准的格式。有的格式是逐步演变的，有的则因为人们已经习惯了，不愿意看到它的变化而保留着原来的格式。

我们认为内部审计报告太重要了，决不能不考虑改进就年复一年地继续采用传统的格式。对于吸引或影响读者的各种新要求、新技术、新见识，审计人员应定期作出评价。不能为变化而变化，变化应符合管理部门的需要和审计师的目标。

图表13—5是一个来自飞机制造厂的综合报告，其分配表表明报告的分发面很广。它明确指出必须采取更正行动的人员和将要注意采取行动的人员。"审计重点"部分为主管消耗的人员提供一个简短的报告概要。汇总报告给出背景资料，阐明审计意图，提供综合意见，汇总审计结果（好的和坏的都包括在内）。这些审计结果是达到经营目标的关键，应由说明审计师如何才能得出结论的文件来证明。

报告的附录详细解释内部审计师发现的四种不利结果，报告根据结果概要推断出需要的更正行动。在对有关各个具体行动的审计结束时，对于更正行动的结论还没完成。

图表13—5

XYZ公司内部计审报告

审计项目报告198×年18号　　日期：198×年8月26日

分配	采取行动	促进行动	信息	发布之前的审核
总经理			×	
常务副总经理		×	×	
副总经理主计长			×	
材料主任		×		×
采购经理	×			×
公路运输部门经理	×			×
劳资关系主任				×
安全部主任				×
工厂保卫主任				×

一、审计重点

公路运输部门

（定期审核）

1.上期审计　　没有发现缺陷

2.审计范围　　（1）设备维护和车辆调度

（2）燃料、零部件和修理服务

（3）一般管理活动

3.综合意见　　总的来说，工作正在以比较令人满意的方式进行着。

我们还发现一些控制弱点，最严重的是采购零配件和劳务的职责没有分开。正在采取措施以纠正这些弱点。

尽管有这些弱点，该部门正在令人满意地进行作业活动。

4.要求执行的行动　没有

二、汇总报告

1.前言

本报告是我们对公路运输部门的作业活动进行定期审核的结果。我们上次对该部门的活动进行审核时，没有发现什么缺点。

该部门的主要任务是①运送人员和材料，②维护和修理汽车设备。

审核时，该部门约有50名固定职工。19××年，设备租金、修理用零配件和劳务，以及燃料和汽油等营业成本（不包括人工）估计达九十万美元，运输里程共为五百万英里。

审核期间，我们曾发布过一份进度报告，促使管理部门注意某些需要立即采取更正行动的问题。

2.意图

为了确定公路运输部门对主要作业活动的控制是否充分有效，我们已经进行了审查。在这期间，我们审核了有关下列这些活动的控制制度：

（1）设备维修和车辆调度，包括①预防性维修检查的安排；②定期维修保养的进行；③车辆的调度。

（2）燃料及零配件的订货、收受和支出，以及汽车修理服务的取得。

（3）一般的管理活动，包括①财产会计责任；②工厂保卫；③事故报告；④可保险价值报告；⑤汽油信用卡；⑥零用现金。

三、意见和结论

我们认为，除了采购零配件和劳务的职责没有分开以外，我们审核的各种活动都已规定有适当的控制。其他三组不太重要的活动也含有控制弱点。

我们还认为，尽管我们已经发觉有控制弱点，但是总的来说，该部门正在以令人满意的方式履行自己的职责。

我们审查了上述三组活动，现将各组活动的审查结果和结论汇总如下：

1.设备维修和车辆调度

已经规定了适当的控制，用以保证：①汽车设备按制造厂家的建议得到检查和预防性维修；②按照既定程序完成车辆调度。

我们审核了预防性维修报告和有关的控制记录，确实看到该部门正在适当地安排、控制和进行各种维修活动。我们还审核了证明车辆调度的文件，考察了各项调度业务，我们断定该部门正在适当地控制和进行车辆调度。

2.燃料及零配件的定货、收受和发出，以及汽车修理劳务的取得

已经规定了各项控制，用以保证：①燃料、零配件和外部修理服务在需要的时候订货；②一收到燃料、零配件和外部修理服务时即记帐；③付款有适当的批准；④燃料和零配件的发出有适当的凭证证明。

但是，我们也发现采购零配件和劳务的职责没有适当分开，我们认为对车辆驾驶员领用汽油和机油的监督不当。在本汇总报告的附录中，我们将更全面地论述这些问题。

我们审查两种有代表性的样本：①由包括零配件及劳务的采购和收受在内的各种报告、记录和总括订购单等组成的样本；②由包括燃料领用在内的各种记录和登记簿等组成的样本。尽管有控制弱点，但是，根据测试，我们断定，该部门正在以比较令人满意的方式履行职责。我们对烧料泵计量器的记录进行了分析，并将它与车辆驾驶员记载的燃料数作了比较，结果表明两者之间几乎没有什么差异，说明燃料领用的记录基本上是恰当的。

3.一般管理活动

已经规定了各种控制，用以保证：①财产会计责任记录是正确完整的；②立即报告领照车辆的事故；③只有当车辆远离公司自有的加油站时才能发放和使用汽油信用卡；④适当保护零用现金，并按建立零用现金的意图使用零用现金。

我们认为，公路运辆部门所处的地区没有受到适当的保护，我们发现还没有要求报告修理用零配件及存货的可保险价值的规定。这些问题同样要在附录中作进一步的论述。

我们还检查了其他一些资料，包括：①设备资料卡；②设备地点控制卡；③固定资产取得和退废的工作命令；④该

部门的事故登记簿；⑤公司分管保险人员包含有车辆及其他事故的控制数转让登记簿；⑥汽车信用卡转让登记簿；⑦信用卡交货标签；⑧零用现金补充要求；⑨控制零用现金支付和清点零用现金的凭单。我们依据审查断定，除了缺乏有关可保险价值的报告以外，被审查的各种活动都在以令人满意的方式进行着。

* * *

前面提到的四种不利结果，都将在附录中予以论述。在附录的末尾，还要一同列出和汇总完成更正行动的安排。

责任审计师

主管审计师

内部审计经理

汇总报告附录

四、不利结果的详细情况

1.采购零配件和劳务的职能权限没有分开，人工小时契约的有效管理超过了公路运输部门的能力，供采购零配件和劳务的总括订购单已经发出去了。负责采购的部门将下列控制的权限和责任全部委托给了公路运输部门，这些控制包括（1）根据总括订购单向供应商发出订单；（2）对交货的收受、检验和承兑；（3）付款发票的批准等。

实际上，所有这些职能，例如，确定需要量、订购、收货、检验、批准付款等，都是由公路运输部门的经理和在他直接指导和监督下的一两个人执行的。这样，由独立部门人员之间职能分开正常提供的保护就没有了。

约有70份现行有效的总括订购单，按需要量要求供应商提供汽车零配件和(或)劳务。本年各项支出的预算为230,000美元。许多总括订购单为汽车设备的修理指定了人工小时

率。由于在发出的订单上没有确定固定时数，所以，这些总括订购单实际上是时间及材料的契约。这样，工作范围就不明确，而且，总括订购单也不包括应向公司提供审计权力等应正常包括在时间及材料契约中的各种条款。

按照我们的看法，这些人工小时的总括订购单看来不符合采购说明第501条的意图，在交货时，它们并不保证订货必须涉及价格固定的厂商，另外，要对这些契约进行适当有效的合同管理，也超出了公路运输部门的现有能力。

因为职责没有分开以及这些契约的性质，我们对制度和经济业务作了大量审查，但是，我们认为还没有理由提出任何指责。不过，我们建议部门的管理当局审核这一情况，目的在于通过把某些关键职能委派给其他部门，实行某些更合理的控制。此外，我们建议管理部门实行适当的控制，杜绝使用没有审计条款的时间和材料的总括订购单。

我们就这个问题同管理人员一起进行了讨论，他们对我们说，他们打算审核公司其他主要部门使用的方法，以决定在他们的实践中是否也有采纳的理由。

2.公司职工领取汽油和机油没有适当监督

自从上次审查以来，部门重新委派了其他服务站的人员，他们把汽油和机油的发出记在为此而准备的表格上。在现行实务中，车辆驾驶员都毫无监督地自我服务，自己记录汽油和机油的领取。这样，就不能保证有精确的记录，也不能保证各种信息都一直能够记进去，这就增加了私吞挪用的危险，我们估计每季提取的汽油总数大约为3,000,000加仑，成本为66,000美元。

我们承认必须对控制的效益与成本进行权衡。然而，我们建议管理部门考虑一些监督手段，即使在当场核对的基础

上，也要规定最低限度的控制要素。

我们与管理人员一起讨论了这个问题，他们表示将对燃料泵的操作实施适当的监督。

3.公路运输部门所在地区没有受到适当的保护

十号地区是公路运输部门的场地，用于安置车辆、燃料泵、机油、修理用零配件和汽车间。该地区完全用栅栏围了起来，但有两扇大门，一扇在西北角，一扇在东南角。在我们开始审查时，这两扇门无论日班还是夜班，都一直敞开着。东南大门旁有一块标志牌，告诫只有公司的车辆才能进入，西北大门旁则没有这样的标志牌。

我们看到，无论是本部门职工，还是其他公司的职工，都可以把自己的私人汽车停在这一地区内，大门旁也没布置警卫人员。工厂保卫人员对我们说找不到合适的警卫人员。

在我们同部门经理一起讨论了这个问题以后，他关闭了西北大门，这多少加强了一些安全。但是，我们认为应该考虑进一步的行动。虽然日班期间有足够的职工能为财产提供某种保护，但是，到了晚上，夜班人员减少了，还要象日班那样，就值得怀疑了。而且，允许私人汽车进入该地区，也违反了指示牌上的规定，增加了损失的危险。

我们承认，由于找不到工厂警卫人员，所以产生了一些问题。但是，我们认为管理部门应该考虑某些替代性的保护措施，尤其是在夜班的时候。

在与管理人员一起讨论的时候，他们表示将考虑另外一些措施来加强工厂的保卫。

4.未报告库存修理用零配件的可保险价值

我们发现，自从19××年取消存货记录以来，公路运输部门还没有为了保险的目的而报告过库存修理用零配件的价

值。这些修理用零配件的价值为4,500美元。

我们曾促使负责保险的主管人员注意这个问题，他要求公路运输部门报告19××年6月底的估计金额。他还采取行动，修订了公司保险手册，表明了这个要求。

公路运输部门和19××年6月16日的可保险价值告诉了负责保险的主管人员。有关这一问题的更正行动被认为是彻底的。

四、需要采取更正行动的结果汇总

需要采取更正行动的四个问题汇总如下：

1.采购零配件和劳务的职能权限没有分开，人工小时契约的有效管理超过了公路运输部门的能力。

2.公司职工领取汽油和机油没有适当监督。

3.公路运输部门所在地区没有受到适当的保护。

4.未报告库存修理用零配件的可保险价值。

结果1要完成的更正行动与采购部门的经理和公路运输部门的经理都有关。结果2和结果3要完成的更正行动与公路运输部门的经理有关。结果4已经被更正了。

十二、小　　结

审计报告是审计师获取管理部门注意的机会。审计师有极好的内情要说，他们不应该不负责任地或违反职业道德地进行报告，而白白扔掉这个机会。

报告的好坏，可以按照其正确性、清晰性、简洁性、及时性和语调等进行评价。报告的格式多种多样，但无论采用哪一种格式，都将包括下列要素中的一个或几个：摘要、前言或导言、意图、范围、意见和结果。审计结果说明本身还

应该包括某些要素。对令人满意的结果来说，有权力、目标和情况。对不能令人满意的结果来说，有摘要、标准、事实、影响、原因和建议。图表可以增添报告的趣味，可以提供必要的说明。

作为正式制度的补充，非正式报告制度可以为审计师提供很大帮助。它可以很快而且很容易传递信息。口头报告具有同等的重要性。它们都为审计师展示自己的"货色"提供了机会，审计师应该仔细地做好准备。

写得好，需要实践和训练。通过一定的方法如保证逻辑严密的提纲，以及尽量写得简单、清晰和生动的实践等，都可以提高写作能力。审计师应该不断摸索改进审计报告的途径，要使报告生动有趣，而不是死板单调。

为了能使报告具有易读性、正确性和适宜性，需要有仔细的编辑。审计组织应建立一套严格的校对程序，保证不让任何错误进入最终的正式报告。

第十四章　审计报告的审阅和汇报

一、引　　言

审计人员和被审单位一起检查审计报告草稿既可增加草稿的保险系数，又可表达对被查单位的尊重。通常假设，适度地关注对已公布审计报告的反应是恰当的审计责任。

有些审计组织，尽管为数不多，在公布审计报告最终结果之前仍回避与被查单位一起审阅审计报告。这种行为过于自大，他们以为审计人员无所不知，其实，审计人员是不可能无所不知的，尤其在经营活动上。

在审查的现场，审计人员度过的时间与被查人员相比可以说是短暂的一瞬。审计人员能在较短的时间内分离并鉴定各类问题。但他们不可能对被查单位的所有细微差异、历史原因、口头行政命令、它与周围组织的微妙关系以及公司经营中种种矛盾势力都了如指掌。审计人员可能在形成审计发现的过程中在具体工作层次上解决了问题（他们可能这样想）。但他们可能还未获得基层业务管理部门或中层管理部门的一致观点。

处在这些层次的人们有可能提供重要的信息，而这能帮助审计人员从新的角度看待所报告的审计发现。这些经验丰富的经理对问题的各个方面有彻底的理解，这是审计人员本身所无法提供的。如果审计人员不能做到无所不知，那么他们至少可以做到礼貌谦让：把审计报告草稿送到被查单位的基层、中层管理部门的办公桌上并与之商讨。当然，审计人

员的礼貌谦让也有个限度，他们不能对被审单位过于软弱，谦卑。他们不必在重要的问题上让步，但他们确实必须做到公平、正直、坦诚和考虑周到。

被查单位对审计人员的看法通常会影响到对审计报告草稿内容的态度，如果被查单位看到审计人员公正、热情、任劳任怨、秉公无私，那么他们也会愉快地接受性质严重的审计发现，他们的唯一反应将是采取纠正行动。

但是如果被查单位初次看到打印好的审计报告中的审计发现，再如果他们对审计人员的印象并不是太好，他们就可能产生反感、敌视和不理智的情绪。从而否认审计报告而不是采取建设性的纠正行动。

因此，撇开被查单位的感情因素，审计人员必须把审阅审计报告草稿当作是对自己有利的，把它视为圆满完成审计任务的一条途径。

当审计报告要求作出回答以及为了保证和证实纠正行动，内部审计人员就应对其审计报告负有进一步的义务。

对那些要求回答的审计报告审计人员必须负责取得、审查和评价书面回答的充分性。如果书面回答不是通过行政官员强制执行的，那么那些忙碌的业务人员就不会费神考虑它们或对它们作出反应。

显然，那些报告被审单位情况，提出审计建议的审计人员最能正确地评价这些反应的合理性。当然他们无权支配业务管理人员的行动，但他们的确有责任看到这些情况得到纠正。简言之，审阅审计报告的目的为：

解决矛盾。

就各事实达成一致的意见。

防止出现争议性的回答。

允许被审单位事先看到书面审计报告，因为有时书面审计报告与口头说明会有所不同。

审计人员检查、评估审计报告书面答复的目的是促使被查单位对审计人员的审计发现和建议进行适当的考虑，保证所报告的事项一直置于监督之下直至得到纠正。

二、审计报告的审阅

1.谁审阅审计报告

由谁审阅审计报告草稿取决于审计报告本身的性质以及对审计报告感兴趣或与审计报告有关的个别管理人员和行政人员。

对一张完全令人满意的、没有缺陷发现和审计建议且只包括很小范围的审计报告草稿的审阅工作可限于基层业务管理人员及其上级领导。尽管有些人认为完全令人满意的审计报告根本就没有必要编号，或者无需费时进行审阅，但事实上这样的审计报告能表明审计的目的。他们对好的地方给予褒扬。这种审计报告将审计人员从错误发现者的地位提升到客观分析者的地位。它们成为管理部门能够随时翻阅的永久性的审计记录。它们使审计人员和管理人员愉快相处，相互理解。因此，化时间起草这种报告并与被查人员一起审阅这种报告是最值得的。

一旦令人满意的审计报告草拟妥当，审阅工作就不可避免，审阅的目的是为了保证不忽略被查单位的重要经营活动。通过审阅还可发现审计人员没有意识到的审查重点的转移，可能提出有关审查范围性质方面的问题，为审计人员提供与管理人员的必要对话机会，以便双方为将来各种情况下

保持良好的协作关系打下基础。通过审阅，还可以使审计人员在管理部门心目中的印象得到改善。

在审阅报告时还可说清楚要求作出不同考虑的有缺陷情况。审计人员可以邀请以下人员共同审阅：任何能对审计报告内容的有效性提出相反意见的人员；要求采取纠正行动的人以及任何对采取纠正行动的区域负有责任的人员——而不管他们本人是否要求采取纠正行动或受到这些行动的影响。

当审计报告检查的内容只局限于某些特定领域时，情况相对要简单些。但如果是横跨多个领域的职能审计，或是查出大面积的缺陷需要对整个制度作全面整顿的组织审计，这种报告的审阅工作就会涉及许多组织直至行政管理部门。

审计组织可以用书面指示指定审阅草稿的人员。而在一个大的审计组织里，往往会忽视由谁进行审阅和按什么程序进行审阅。（见图表14－1）

一般来说，审计报告的审阅必须会同被审单位的经理人员及其上级主管部门共同进行。如果被查单位分支机构的经理希望看到全部审计报告草稿以了解报告对该部门的影响时，审计人员应该乐于合作，但必须注意及时取得信息反馈，以免耽误最终审查报告的发表。

有关系统改进的审计报告的审阅应该与程序设计员或系统分析员（如工程师或电子数据处理分析人员等）共同进行。

当审计人员审阅有关基层业务部门的审计报告时，最好先了解一下是否有必要进行高一层次的审阅。一般来说，被查人员对其上级主管部门如何看待审计报告是比较清楚的，他们对是否要进行高层次审阅的意见应予高度重视。故当基层或中层管理人员主张无需作进一步审阅的意见应该在工作

底稿上作详尽的记录，在最终审计报告发布后，上级部门可能会责问为何审计报告的草稿不在该层次进行审阅。由于采取了适当的步骤，审计人员就可以解释通常的惯例是怎样的，确切地指出谁说过无需作进一步的审阅，以及说这话的具体时间、日期，并保证如果高层管理部门愿意的话，他们将会在高一层次的管理部门进行审阅。

有经验的审计人员通常很警觉那些曾在草稿审阅中发生过麻烦的人。那样的审阅可能是令人生畏的，那样的会议可能是不愉快的经历。有时候这种争论非常激烈，但还是可以缓解的。例如审计人员可邀请令人讨厌的合作人员的上司共同参加审计报告草稿审阅的讨论会。这样做，对保证会议顺利进行，避免出现混乱场面很有帮助。

无论如何，报告的审阅应当作出很详细的记录。草稿审阅的结果应当在讨论会议后立即记录在工作底稿上，以免遗漏重要的事实、评价或者决定。这些记录在今后发生争执时非常重要。

2.草案审阅时间的按排

很明显，草稿审阅的次数越多，提交最终报告所耽误的时间越多。这就把审计人员置于进退两难的境地，一方面，他们希望满足所有那些"需要了解"审阅草稿的人们；另一方面，他们也很清楚及时报告的重要性。

但是，这个问题并不是不可克服的。但的确必须对审计人员和审阅人员施加一点压力，明确一个最后的期限。审计人员写好报告草稿以后，就应该列一份发放对象的清单。然后同审计部门主管人员一起决定该由谁审阅审计报告草稿以及按什么顺序审阅。

审阅顺序非常重要。报告审阅人的名单首先应考虑与审

计报告关系最近或报告对他的影响最大的有关人员。因为他们是最有可能对审计报告提出修改建议、挑剔措辞、对事实提出质疑的人。要是可能的话，他们还是审计人员最需要与之面对面一起检查审计报告的人，以达到消除分歧，对事实达成一致看法。

然后可以把审计报告草稿复印后送到其他有关人员手中进行审阅。接下来再编制一份传送备忘录，以指明审阅的报告，共同审阅人，个别讨论的人员以及收回草稿的日期（见图表14—2）

这份备忘录也可以用来将审计报告草稿送呈其他城市的评阅者。路途遥远不应成为草稿审定的障碍。当然，其他城市的草稿审阅者应得到同在公司中心办公人员一样的礼遇。

图表14—2：

ABC公司内部审计部门

审计报告草稿的审阅

方针：

在审计报告正式发表之前会同负责被查经济活动的管理人员一起检查审计报告草稿是内部审计的方针。

顺序：

审计报告的审阅应当从基层业务管理部门开始，必要的话，经由分支管理部门。草稿的审阅工作至少应和负责被查经济活动的人员和他的上级领导一起进行。如果情况有必要，审阅也可在高于分部主任的层次上进行。当然，这样的审阅应事先得到审计经理的批准。

检查形式：

每份草稿的审阅应当根据需要采取不同的形式：全部审阅或部分审阅；口头审阅或书面审阅；或者是二者结合。最

后在这方面审计人员应当记住审阅的目的是事实达成一致意见，并且保证使管理人员明白报告中的关键陈述：对审计报告负责的是审计人员而不是被查人员，所以审阅过程的目的是为了保证对审计报告作出恰当解释，而不是为了迎合给被查单位的要求。

对审计报告的解释持不同意见是另外一回事。审计人员应当作出真诚的努力来解决这种争议。如果审计人员所有的协调努力都不能奏效，审计报告就应该清楚地列明审计人员和业务经理的不同意见以利于更高一级的管理部门的决策。

传送备忘录

收方：草稿审阅人

发方：审计人员

主题：审计报告草稿——审查利益冲突控制

谨送上一份审计报告草稿请您审阅，此份报告已由A.B.西，E.F.琪，和H.I.杰审阅过，他们一致同意草稿中反映到他们的审查结果的事项。

如果您对草稿有异议或希望进行讨论，请告知，否则，请您的秘书在您审阅后将草稿送回。

我们感谢您对草稿的及时关心。因为我们计划于19××年7月10日（星期三）正式定稿。

内部审计师

3.审计报告草稿讨论会

审计报告草稿审阅既是一项严肃的会谈，也是一次开诚、礼貌的讨论。确实，审计人员可能已和被查单位讨论过

所有的审计调查结果，但送给行政管理部门的综合性书面审计草稿会和非正式的报告或口头讨论有不同的影响。

讨论会是由审计人员主持的。他可以，也应该影响讨论的过程，不管审计发现问题如何严重，一个对别人的感觉十分敏感的审计人员，有办法解决审计报告草稿中许多棘手的问题。

任何草稿的审阅都不应该突然开始，应该有一系列步骤，努力创造一种良好的气氛。审计报告越是带有标准性，就越有必要注意预备措施，不管怎样，审计人员应形成这样一种感觉，即报告中的话不应是愤慨之词，而是为了推证不幸的状况。下面列举一些该预备过程应予考虑的问题：

审查范围。

被查事项的意义。

审计人员在履行职责过程中可能遇到的困难。

审计过程中获得的合作。

报告不包含有任何意外——所有发现问题都在现场工作过程中进行了讨论（如果审计人员未这样做，草稿审阅过程中发生对抗时就没有其他人可以责备了。）

说明有多少事项已经得到纠正，有多少事项正在纠正，又有多少事项尚待纠正。

无论要求多么详细，都愿就各事项进行讨论。

4.避免冲突，解决矛盾

不管内部审计职能在公司内多受重视，审计人员希望在审阅每一份审计报告草稿时都顺顺利利，毫无冲突，这只是主观的愿望。确实，审计人员地位越巩固，被查单位对汇报给上级部门的审计报告就越关心。

审计人员因而必须对冲突和争端有所准备或应充分准

备。他们必须能够取回信息，论证事实，且能毫无困难或不稍延迟地详述审计中发现的问题。如果审计人员需要提供信息资料的支持、论证审计报告的观点，而这些在大量审计工作底稿中漫无目的地乱翻乱摸，就会使审计人员感到难堪，上级主管人员焦躁不安。到时候整个会议室内停止谈话，雅雀无声，所有的眼睛都盯着恼怒地翻阅审计报告的审计人员，周围堆满了他所要的文件，口中语无伦次，秩序大乱。

如果审计人员事先认识到每一条批评意见会引起异议，要求提供进一步的证据，就可以避免这样难堪的场面。他们经过事先考虑，充分准备来应付各种挑战，他们可以在自己的审计报告草稿的复印件的边框空白处加上大量的脚注以提供论证时参考的具体事项，这类简单的准备工作可以带来极大的方便。

假如被查人员说："我不相信您谈及的那些特殊职能是我所负责的。"那么审计人员就可以在草稿上查阅早已准备好的相应的脚注，然后就可以很快地翻到审计工作底稿上相应的注解。那里，已用一条红线划出关于被查人责任的特殊说明（如果审计人员事先准备过的话），看起来一目了然。

假如被查人员问："您能确信这个问题没有程序吗？"如果审计人员已有所准备，就可以立即翻到审计工作底稿，上面记录着某月某日他们通知被查单位有关负责人员发出这样的指令，而且已知这样的程序并未编排，以及出现这个情况的原因。

参阅审计发现记录（见第七章），可以看出所有相关的缺陷的细节都是很有价值的。他们能够提供被抽样的总体选样的方法；抽样代表性的证明，引用的指令、原因、结果以及与之讨论这些情况的有关人员等等信息。

如果审计人员要经过艰难搜集才能找到那些用来支持他们观点的每一条信息，那么，他们的声誉以及审计报告的可信度就会下降。相反，如果他们能及时地、充分地回答每一个问题，他们的工作底稿看起来就象随时可取得原始信息的仓库，那么人们的反对和疑问很快就会烟消云散。

严重分歧是肯定会发生的，报告草稿提出了一项陈述，而被查单位提出另一个相对立的陈述，如审计人员不同意后者，就会出现僵局。那么审计人员应怎样打破这个僵局而继续进行复查呢？

审计人员必须认识到被查单位总是处在防备的地位，审计人员要设法清除这种防卫性的障碍而达成一致意见，下面所列的几个原则可能会对审计人员有所帮助：

（1）有一个良好的态度。很明显，如果审计人员直截了当地说“我不同意你”或“你错了”，这是不好的态度，但如果审计人员说出像“白痴”、“荒唐”、“废话”这样的话，那就是更坏的态度。另外，这也是一个蹩脚的判断。在这种非难下，被查单位或许会反唇相讥，或许就避而不答。更要紧的就是双方的交流被打破了，审计人员的目的就无法达到。

（2）不使用针对个人的言词。在不同意的时候，应该避免在一句话的开头就说“你”，那样说隐含着审计人员不同意的是个人而不是某种概念或想法。

审计人员应使用一些中性的词句，如：“这也许值得考虑……”，“也许有可能是……”，“来探讨……也许是有用的”等等。这些非针对个人的语句是不大会引起人的情绪冲动的——这显然不同于听到这样的话以后的情绪：“你没有考虑到……”，“你忘了……”，“你没有认识到……”，

“你不了解……”。审计人员千万不能低估某些词语对情绪的影响。

（3）转向共同的基础。在某处出现僵局时，审计人员就应该退回到双方能够达成一致意见的基点上去——即使达成一致的意见是：这是一个很难解决的问题。有了这个基础，审计人员就可等待双方的火气平静下来，直至他愿意合情合理地来讨论有关的事项。

（4）不要把对方逼入死角。当被查单位改变他们原来的意见时，注意不要用话给他们造成压力。如果他们最终能够在某点上有所进展，审计人员应注意克制脾气，不要说出像“我很高兴你最终还是按我的思路去做了”之类的话。审计人员的目的是希望他们的结论和建议能顺利地获得通过，至于被查单位是否改变他们原先的看法则是无关紧要的。

（5）不要将发表意见和持不同意见相混淆。通常，让被查者自己把话说出来是非常必要的。也许他们并不是真的有不同意见，而仅仅只是想有一个机会来证明自己的立场，解释审计人员所发现问题的产生原因。在他们表达了他们的观点后，他们也许会完全乐于接受审计人员在草稿中的总结了。

如果不同的意见难以调和且又没有共同的基础，审计人员有责任把被查单位的观点与他们自己的观点平等对待。审计人员然后指出他们必须按自己的看法报告发现的问题，同时也要报告被查单位的意见。

在某些情况下，只要答应引用被查人的意见就可使不同意见得到调节。如果被查人私下里意识到他们的意见站不住脚的话，他们就不愿意把他们的意见列示在汇报给上级主管部门的审计报告中，但如果对解释确实有不同意见（而不是

具体事实，对具体事实不能有不同的意见）审计人员必须将他们的观点写进审计报告。

当然，请被查人阅读那些加进去的材料，使他们确信他们的意见没有发生引用上的错误，这是一个普通的礼貌问题。

审计人员不能固执己见，他们必须意识到人们为自己进行辩护是可以理解的。他们也必须意识到，他们的报告在送经理过目时可能会激怒被查单位的管理部门。他们还必须明白同一句话对不同的人来说有着不同的意思。他们应完全清楚他们自己也可能犯错误。因此他们就应该乐于替换某些词和语句，只要不损害他们所希望表达的意思。只要这样，能使被查人感到更愉快。

审计人员也应该注意到被审单位的将来和关系。很可能有这样的情况，审计人员认为核心的问题，事实上只不过是一个枝节问题。也可能有这样的情况，在具体工作层次上告诉审计人员的话没有考虑到在这个层次上不知道的情况。因而审计人员必须作出调整，他们必须尽力保护他们的公正性、客观性和有关的真实性及有效性的声誉。最后，他们不应该反对以作出修改以形成更好的审计报告。

5.审计意见

有一些修改建议，审计人员是不会同意的，因为它影响到审计意见。审计意见不能委请他人，也不能妥协，它仅仅是审计人员能够支持并为之辩护的而又愿意以他们的名义来担保的审计意见。审计人员不能用别人的意见来代替自己的意见。

审计人员的专业意见不能协商。那些意见要么是依据他们亲眼所见而得出的真诚信息，要么是没有意见。因而必须使

人懂得，尽管审计人员会讨论事实以及这些事实的意义，但审计意见是不能予取的。当然，一些新获得的事实可能会影响审计意见，但它们仍然是审计人员的意见，是根据所有的事实得出的。

6.原因和结果

行政管理部门十分关注审计人员所报告状况的原因和结果。对因果的理解可成为作出行政决策的重要因素。因此，审计人员在审阅草稿时，仔细探讨这些因素是很有必要的。通常业务管理部门处在提出缺陷情况产生原因的最有利的地位，所以应当搜求和仔细考虑这些经理对该问题的看法。审计人员应彻底查究这些原因以便确定那些提出的改进措施是针对问题的起因而不是针对问题的表象的。例如：

管理部门是否意识到这些问题？

这些问题是否可归因于不恰当的指令或不充分的职员培训？

这些状况的发生是不是由于监督人员对正在进行的过程监视不充分引起的？

是不是优先次序安排不当？

是不是提供的资源不够充分？

是不是忽视了实行控制的必要性？

是不是一些相互关联的组织缺乏必要的协调？

哪些情形是否由于人为的错误所造成的？

哪些缺陷是否可归因于雇员主管人员和经理的态度？

对审计报告发生争论的原因之一是审计人员对缺陷状况的后果所作的陈述。审计人员对货币损失金额或潜在的损失金额的估计可能会激怒那些被查人员，这些被查人员的主管部门是很理解这些数字的，如果被查人员认为那些数字被夸

大了，那么这就会成为争论的另一个焦点。因此，在审计报告草稿的审阅过程中，寻求在缺陷后果问题上的一致意见是相当重要的。按照这个思路，审计人员在草稿审阅时应该准备好表明这些估计的真实性。

7.对修改报告的审阅

在审阅报告草稿的过程中，可能要作出一些修改，它们的重要性如何是一个判断问题。审计人员有必要与那些未见到修改稿的人员一起审查这些改动过的用词。

当然，如果被查者现在被要求采取他们在第一次检查过程中还不知道的行动，他们就有权利看到经过修改后的审计报告草稿。如果后一次的审阅结果，使被查人处在一种较为不利的境地或将某一行为归咎于被审查人时，他们更有权利提出上述要求。

有时可以通过电话来传达对草稿的修改。如果审计人员希望尽快发表报告就应尽量采取这种方法。如果无法做到，那么就不得不让被查者看到这些修改。有时那些修改只是一些不必要的审阅文字上的替换，主要的标准是必须保持审计人员公正、客观、不偏袒的声誉。

三、审计报告的回答

如果内部审计部门无权要求对审计报告发现的缺陷作出答复以及评价纠偏行动，它的效果就会大大降低。

管理部门中的指示或方针政策必须清楚地说明审计报告中所要求采取的纠正措施必须用文字予以说明。通常，管理部门的这些指示和政策是规定回复期限的。某公司发布的文件中对审计报告的回复有如下说明：

在"安全行为"栏目中的你的名字后边加上"×"意味着你要负责就缺陷发现所采取的令人满意的纠正行动。这些发现指明了你管辖内的有关人员要采取纠正措施。

管理部门的指示"××"要求你对此要有充分的答复，并写明在审计报告发表以后的30天内把对纠偏行动呈报财务付总经理和主计长，同时也呈送一份复印件给内部审计主任。如果不能在规定的时间内完成纠正行动，审计人员就应告知财务副总经理和主计长误期的理由以及最终答复的递交时间。

每个业务部门都应该有各自关于对审计报告回复的指示。这些指示应该包括：由谁负责撰写这些答复？应由谁签字负责？答复应怎样写（应直接针对这些意见而不能为其现状辩解)。如果纠偏行动不能在规定的时间内完成，那么下一步该怎么办？

内部审计人员应该让大家知道他们很愿意就纠偏行动进行讨论以及审阅这些回复的草稿。同时审计人员应该慎重地意识到职能部门和业务部门的不同。业务部门必须承受他们所采取的纠正行动，审计人员则有责任提出缺陷并对纠偏行动提出建议（而不是对纠正行动负责）。另外，审计人员还有权评价纠偏行动的效果，并且当被审单位不愿或没有完全纠正缺陷时，审计人员也有权宣布该纠偏行动不充分。

图表14—3：

正式的期终备忘录

送交：　内部审计主任

送交人：　审计人员

主题：　对日期为________的报告的回复

项目编号________

课题名称 ______________

参注　　答复：

日期　　　　　　　　　　　来源

______　　　　　　　　　　______

______　　　　　　　　　　______

______　　　　　　　　　　______

______　　　　　　　　　　______

我们收到了课题报告上讨论的有关缺陷的纠偏行动的参注答复。我们对该行动的评价如下：

评价　　　　　　　　　　　　　　　参见的发现

对中期答复的考虑：

表现满意：等待最终答复。

表现不满意：我们继续调查。

对期终答复的考虑：

表现满意：认为发现已经终结。

表现满意：有待确认所掩述的纠正行动，然后才能认为发现已经终结。

表现不满意：必须作进一步调查。

参注报告中所说明的行动已 ______ 没有 ______ 构成对课题报告所描述的缺陷采取令人满意的行动。因此，我们建议第 ______ 号项目应 ______ 不应 ______ 在此时终结。

审计人员

报告应该保持未完状态直至审计机构认为这个答复满意为止。一些审计机关对被查单位单方面送来的纠偏行动报告将表示满意，他们可希望从审计部门一方获得已真正采取有效的纠偏行动的满意评价。他们可能安排在六个月或一年期

间内进行一次中期审查来确信所报告的缺陷没有再次发生。

如果对审计报告的回答不能令人满意，以及在口头上不能和被查单位取得一致意见，应以备忘录予以正式拒绝，这个备忘录应具体说明哪个方面的回答有缺点。这个答复的复印件应该报送给需要知道问题已得到圆满解决的各管理阶层。

审计机关应该有一个正规的方法来结束那些已有了令人满意的回答的报告。这可以通过附有审计人员签名盖章的备忘录形式送交审计主任。这个备忘录应该说明审计人员对回答感到满意，届时，这个报告就可以终结了。图表14—3就是这种备忘录的一个示例。

各个公司具有不同的报告惯例，人们对后续跟踪程序的必要性都持有同感——管理部门的兴趣和支持。图表14—4所示的例子包括对审计报告回答的程序：

图表14—4：

ABC公司

内部审计部门

对内部审计报告的回答

方针：

内部审计人员有责任告诉行政管理人员公司存在的重大风险。（一个没有得到充分纠正所报告的缺陷就属这样的风险之一）。与此同时，监视不能令人满意的状况是否被恰当地纠正是业务管理部门的责任。而评价这些纠偏行动以及确定纠正行动会是否有针对性和是否有效，则是内部审计部门的责任。

为了确保业务经理及时采取纠偏行动，应该告诉他们分发报告的指示。当有缺陷发现需要纠正时，他们应立即向行政副总经理用书面形式汇报要求采取纠正行动的时间，这一

汇报必需简要说明以纠正不能令人满意的情况所采取的行动并附上所有对该行动负有责任的人们的签名。如果回答中所述的纠偏行动仅在拟议之中而尚未完成或需推迟到将来的某个时间，这个回答就必须指出这个纠偏行动什么时候才能完成。当所有的纠偏行动完成以后，审计人员就应该作一总结性回答。

需要采取的行动

收到回答时，应由审计项目负责人、有关的审计主管和审计经理对它们进行审阅，如该回答能令人满意地处理所报告的缺陷发现，那么审计项目负责人应该以专门的表格通知内部审计主任。审计人员应该叙述后来同业务经理进行的讨论，例如回答中未清楚说明的纠正行动，或者虽不符合所提的建议，但还是值得一试的行动。这种表格应用来总结一个项目。

如果在回答中叙述的纠偏行动似乎不能纠正所报告的状况，审计项目负责人或者审计主管就有必要采取进一步的行动。这可以通过与业务经理讨论的形式来澄清那些在审阅报告草稿时没有说明白的问题和误解，以及澄清那些回答中没有清楚地表述而已经采取或者即将采取的纠偏行动方面的任何问题。

在任何情况下，这样做的目的是尽可能少再讨论的情况下就一个可接受的行动过程保证取得一致或者理解，因此弄清什么是可以接受的行动过程就变得相当重要了。这并不一定意味着分毫不差地采纳审计报告的所有建议。业务管理部门有责任纠正不满意的状况，但也有权决定怎样去做。如果不考虑到会引起行政副总理或者别的高层管理人员的介入，业务经理就可自由地决定接受、有保留地接受甚至反对所有

的建议，那就意味着那些不怎么引起反对的行动就是不值得一试的了。

如果没有采取纠偏行动。或者采取处理了但不能令人满意，或者业务经理似乎不愿意采取任何满意地处理问题的行动，审计人员就应写一份书面报告由行动付总经理签发。它应该说明审计人员对这种不能令人满意的状况的态度。这份报告应同时分发给各部门经理。

对回复的监测

审计经理人员可以授权某秘书或该部门某职员负责记录那些已提出而未收到的回复。

在报告公布后一个月还未收到回复时，负责该项记录的人员就要通知有关审计主管。然后由审计主管或他委派的审计人员询问必要的问题，以确定何时可望得到回复。此后，他应每隔一定时间作一次一步的询问，直到采取预想的行为为止。

与此同时，审计主管可以写一封正式询问信要求行政副总经理签发。那些信应该发给审计报告中要求作出回复的有关人员，然后通过内部审计主任转呈行政副总经理签字。从这点往下看，以后进一步行动的性质将取决于业务管理部门回复的类型或从行政副总经理那里得到指示的性质。

审计经理应在每月十日以前提出一份月报以说明回复的情况，其复印件应分发给行政副总经理。内部审计主任和审计经理。

四、小结

审计报告审阅既是为审计人员增加保险系数，又是对被

查单位表示的一种礼貌。他们对解决矛盾，确定事实，防止发生争议性的回复等方面都很重要。

审计人员有权获得和审阅对报告的回复，保证使审计人员发现的问题和提出的建议得到适当的考虑，并使缺陷状况得到监视，直至它们得到纠正为止。审计人员对确定审计报告回复的充分性负有最终责任。管理部门的指令应说明审计人员有权评价这些回复。业务管理部门有权决定采取什么纠偏行动，内部审计人员则应当有权确定纠偏行动是否确实纠正了存在的缺陷。

审计人员必须仔细考虑要与之一起审阅报告的有关人员及连续审阅步骤的次序。在审阅会议过程中，他们应尽力进行冷静、友好的商谈，他们也应意识到可能发生的矛盾，并准备好解决矛盾的方法。他们必须充分准备以便即时表达，毫不含糊地支持他们的审计发现。他们在文字修改上应表现出灵活性，但是不能放弃表达他们职业性意见的权力。

行政管理部门对缺陷状况的原因和结果十分关注。这些原因和结果都应予以探究，在草稿审阅时应对原因和结果的描述取得一致意见。

第十五章　对管理部门和董事会的报告

一、报告的目的

通过审计委员会向行政管理部门和董事会递呈的审计报告通常有二个目的：一是反映内部审计部门的审查成果；二是表达内部审计部门所观察到的结果。在本书中，我们把前者叫做作业报告，而把后者称之为评估报告。

作业报告主要说明内部审计达到设定审计目的的程度。它们描述内部审计所做工作的对象、范围和审查的程度；它们汇总因内部审计的结果而采取的纠正行动；它们通过监视各种控制制度的充分有效性来说明审计工作是如何保护企业的。

评估报告是通过内部审计人员向企业管理部门和董事会提供无法从别处获得的信息。通过独立审计人员审查过的财务报告，可以为企业管理部门提供财务方面是否健康的客观信息。业务报告则反映了业务经理的观点，它不一定是完全客观的。而内部审计人员的评估报告，则能提供该企业经营状况的宏观信息，并以此来补充外部审计人员的致管理当局函（即译式报告—译者注）。

作业报告和评估报告已被许多内部审计部门采用了多年，但很少是强制性的。它们通常是由内部审计人员自主决定的为企业管理当局和董事会提供的一种额外的服务。后来《内部审计职业实务准则》的颁发使它成为一种紧迫的任

务。该准则第110款第一条规定，内部审计主任有义务提交这样的报告。

管理当局和委员会呈送工作报告，工作报告应扼要地表述重要的审计发现和有关建议，并向管理当局和委员会报告对批准的审计工作计划、人员配备计划和财务预算的任何较大的偏离，并说明其原因。

二、作业报告

一些内部审计人员认为没有必要编制作业报告，他们通过专项审计工作所编制的现行内部审计报告是他们取得成绩的最好证据。诚然，这些现行的内部审计报告确实能为管理当局提供一些有价值的信息，指出需要作出纠正行动的事项。但它们犹如过期的新闻，它们因时间的紧迫和众多的事项而弄得模糊不清，董事会成员很少阅读它们。这些现行审计报告需要加以汇总才能表示内部审计的总成果。如果这些工作做得很得体，就能吸引管理当局和董事会的兴趣。

内部审计常常以货币金额来炫耀工作的成就，它比大多数其他成绩更能引人注目。当内部审计部门通过审计工作能节约或补偿的金额超过了他们的服务成本，那么该审计部门就有生存和发展下去的理由。当然，这样的补偿和节约在作业报告中应占有显著的位子。

用货币符号来表示的审计效益只是审计工作的一种成就，但它们也可能是对该组织提供服务中最次要的一种。如果某一年度用货币来衡量的效益不高或完全没有，那些单单依赖货币符号来反映其工作成就的内部审计人员就会感到窘迫。因此，我们最好同时强调审计工作建设性和防护性两个方

面。如美国的《国外反行贿法》将改进制度作为内部审计重要目标的组成部分以及管理当局和董事会应严肃考虑的问题。

内部审计人员必须定期把这些货币性的或非货币性的成绩汇总呈报行政管理部门和董事会以表明内部审计所贡献的价值。一旦这些报告受到重视，那么企业可望获得的效益相当可观。下列几条可供审计人员在编制作业报告时作参考：

将计划的工作和工作实绩相比较

作业审计的数量和种类

公布审计报告的数量和种类

向管理阶层传送其他资料的数量

经营审计部门的成本

成本节约和价值回收额

专项管理研究的数量和类型

另外，内部审计人员必须关注对管理当局和董事会有特殊兴趣的活动，如具有较大风险的经营活动；协调内部审计和外部审计，把审计费用降至最低点以及审计范围的广泛性等。

为提供编制作业报告所需的信息，内部审计部门必须注意收集和保存管理方面的记录，累积起来作为将来编制报告的资料来源。

1.将计划的工作和工作实绩相比较

对每项内部审计项目来说，可将预定的审计天数和实际耗用的审计天数相比较。预定审计天数可以从审计总进度表中查找，而每项内部审计项目实际耗用天数则可以从单独的时间报告中计算出来。

2.作业审计的数量和种类

作业审计的数量和种类方面的资料可以从已经完成的审

计项目表格中累计、汇总出来。编制这一审计项目表格有多种目的，它可以为审计项目总体意见留出空间，也可以为各审计部分的意见留存空间。每个审计项目可分成若干具体的业务职能或领域，这在职能审计中尤其如此。职能审计有时要涉及许多组织、部门，而每一组织、部门的审计活动虽然都包含在同一审计项目中却又是相互独立的。

一些大的组织审计往往包括一系列规模较大的活动。每项活动本身所包含的内容比一般的单项审计项目所包含的内容还要多。例如，对可退回容器的审查就可单独成为一个项目，而对购货的审查也可以分成许多不同的课题：选择供货者、对竞争性报价的控制、商品订单的审批、订购商品的验收等。因此，为了达到某种程度的一致性，该表格应将审计项目划分成各组成成份，该表格还应允许将审计结果分为主要的和次要的两类。

本章图表15—1是一种建议的表格，该表格中的信息既可用来作作业审计的报告，也可用作公司业务的报告。其他汇报给企业管理部门的报告可从图表15—1和其他非正式报告的信息中进行汇总。

3.经营审计部门的成本

这些成本可以通过记录工资、附加收入、假期津贴和预计病假工资等而积累起来，增加的管理费用可以通过每年和预算部门讨论决定。

4.成本节约额和成本回收额

这些数额应该按项目的具体记录累积，并按此分析节约额和回收额。这些记录应该表示出到报告期末的预计回收额以及最后决定的实际回收额。

用货币表示的成本节约额是一个敏感问题。如果多付的

资金得到回收，则问题相对来说比较简单，这样的金额不会引起什么争议。但对完善系统或精简不必要的工作带来的成本节约额，审计单位和被审单位就会有不同的解释。如某职工离开非生产性的工作岗位但没有从工资单上除掉，成本节约额是多少呢？明智的办法是对这一节约额作一保守的计算并就报告的节约金额取得被审单位的同意。

5.作业报告实例

图示15—2是一张作业报告。

这种报告也应包括评估的内容，这能为报告增色不少。这种报告每半年申报一次，报告的开头提出审计的目的，接下来是计划审计天数和实际审计天数，然后是报告给管理部门和董事会的审计检查全面评估。全面评估的依据是审计报告中各部分所表达的审计意见。一份审计报告包括若干部分。如对一项收货部门的审计可以包括处理凭证的部分、材料的验收、材料的保管等部分，等等。有时在一个审计报告内对不同部分有不同的审计意见，这样能将大小审计的意见协调起来。

这种报告要分析审查结果及所报告薄弱点的原因。它可说明对公司管理部门的具体帮助以及节约和回收的金额。报告的最后部分可以是对以后年度的审计设想。

这种报告的一个很明显的特点就是简明扼要，报告的篇幅虽短，但内容丰富、重点突出。因此，公司的最高管理人员和董事会可以花很少的时间浏览或阅读报告。有些作业报告附有详尽的文字说明和数量计算。阅读这些报告的高层管理人员是否会花时间去消化连篇累牍的文字和详细表格呢？

有些审计组织还在企业作业报告汇总表上附有以下补充资料：

内部审计人员的姓名和背景。

工作目标，包括新的活动和组织、被审单位的敏感区域和其他不包括在正常审计程序内的事项。

促进协调内部审计和外部审计工作的手段。比如建立可供内部审计和外部审计共同使用的"共同文件"，编制流程图、表格标本及组织结构，供内部审计和外部审计参考。

审计有问题的经费支出和实务处理。

审查内部会计控制制度以保证它与美国《国外反行贿法》不相抵触。

对平等就业机会的审查。

偏离内部审计长期规划的原因，如未能招募所需职员，超过预计培训的时间，要求增加专项研究等。

内部审计同业互查的结果。

对审计思想和扩大企业内部审查范围的意见。

新的职业性要求，如内部审计职业实务准则等。

6.图表式报告实例

有些公司采用图表方式来描述审查工作的层次。图表15—3用计划审查天数和实际审查天数的比较来表示审查的成果。图表15—4用传送书面资料的数量，包括正式的内部审计报告和非正式的内部审计备忘录来说明内部审计的成果。

支持以上图表的是一种状态报告（这里不予复制），它描述如下事项：

扩大运用数据处理和数量分析。

向管理部门呈送更多视觉形象资料。

应用管理技术，解决管理问题。

以研究结果表明如何将缺陷发现进行分类，找出各自的原因。

职员培训会议。

职员的职业性活动。

与行政管理人员和董事会下属的审计委员会一起开会。

与外部审计人员的联系。

成本节约。

完成审计项目的标题。

一张编制良好的审计报告能使审计人员受益非浅，它可以告诉管理部门，审计人员在不断地评价他们自己且用批准的准则衡量他们的成绩，它指出审计人员是在不断地仔细衡量他们做了什么以及在做什么。为便于阅读理解，这些报告可以采用简单的风格来编写，也可以用图表增进人们的理解。

这些报告的设计和编制并不容易，它们要占用繁忙的审计人员不少审计工作时间。很有可能在开头时搞得非常热火，经过一段时间的试用后就束之高阁。因为要完成这些报告的确是一项繁重的任务。但审计人员必须记住，如果这些报告编制得体，管理人员就会阅读它们，它们将把审计人员的努力和成就呈现在管理人员的眼前。

图表15—1

报告意见和缺陷的分类

审计项目号________　　　　报告日期________

报告题目________________________________

意见　　　　　　　　　　　　总体意见

		控制制度		业绩	
		令人满意	不令人满意	令人满意	不令人满意
组织	总的职能				
		具体意见			
______	__________				
______	__________	____	____	____	____
______	__________	____	____	____	____

缺陷

组织	审计结果次数(重复)	控制制度 主要	控制制度 次要	执行过程 主要	执行过程 次要
______	__________	____	____	____	____
______	__________	____	____	____	____
______	__________	____	____	____	____

总数

未解决的问题________________________________

重复发生的问题______________________________

日期　　　　　　审计主管部门

图表15—2

内部审计情况摘要——19××年

审计目的：

内部审计部门的审查目的有二个：（1）提供对公司经营业务的广泛的、实用的审计覆盖面；（2）协助公司管理部门对一些问题区域进行专门审查；协同外部审计师一起工作；审查退款要求和价格建议以及其他送呈公司供应商和执照持有人的数据资料。

信息汇总：

在19××年，我们花了约3,200个小时进行审计工作，这占我们最初计划审计时数3,500小时的92%。我们花了约70%的时间来审查企业的业务活动，余剩的时间则用来协助企业管理部门。我们共发表了121篇审计报告和审查备忘录——平均每月十篇，其中29篇审计报告，24篇审计备忘录是为了协助管理部门的工作而发表的。定期审查范围：

信息汇总：

我们的19×年的审查范围是根据19×年的审计方案确定的。这份计划是在和分部经理、项目经理和其他管理人员讨论后，经董事会审计委员会审阅后编制的。我们特别强调敏感性控制问题和涉及公司经营方针第五款的"商业道德"问题的审查。我们完成的工作包括所有公司主要项目中的重要经济活动及其有关的职能领域和外地生产部门。我们也花了大量的审计时间来监视综合数据库的开发。

更具体地说，我们对122个独立的职能或审计部分作了检查和写了报告：

范围	审计部分	得出满意结果的百分比	
审计结果	商业项目	33	52%

——意见	政府项目	15	53%
	共同项目业务	26	65%
	一般制度	48	90%
	总额	122	70%

在年终，我们报告的所有结果中只有65%为满意意见。虽然到年末，满意意见上升到70%，但与以前几年相比，情况是在恶化，19×年占审计结果的84%，而19×年为81%。

审查结果——发现问题

我们在19×年审计报告中提出总计有120处审计结果需要作出纠正，我们认为其中有一半审计结果对企业能否取得令人满意的成果有着重大的影响。通过进一步分析和研究这些重要的审计结果，我们看到有60%是由于没有遵循已建立的内部控制制度造成的，40%是因为内部控制制度本身有缺陷。在结束我们的审查工作之前，我们同管理部门的负责人讨论了我们提出的所有审计结果。对所有的问题，这几位负责人都采取了我们认为是令人满意的纠正行动。

基本原因：

我们认为没有遵循已建立的控制制度的责任主要应归咎于经理和主管人没有对培养和鼓励职员给予足够的重视。我们认为控制制度的不健全还因为对建立控制制度的必要性缺乏足够的认识，我们发现并报告了管理部门在决策中不重视公认惯例的事例。

特殊审计范围：

信息汇总：

在19×年，我们协助管理部门承担了多种任务。我们审阅了供货的价格和成本数据，给公司的外部审计师提供帮助，审查了公司资助的职工团体，帮助公司职员审阅内部会

计控制。我们完成的其他工作包括审查了一个子公司的财务报告系统，检查了一项业务成本激励计划下的顾客经营情况，调查了材料短缺情况以及其他一些管理部门提出的审计工作和调查工作。

节约＄6,700,000，回收＄131,000

我们共发表了26份审计报告和5份内部审计备忘录来报告对供货价格和成本数据资料项目的审查结果。材料部门有关人员利用我们提供的信息进行价格谈判的在19××年有18项，加上前一年的8项，导致巨额的成本节约。通过我们上一年度对专利权税项目的审计，公司收回了大量的资金。

前景：

我们计划于19×年扩大对ABC工厂经营业务的审查以及协助管理部门加强对公司经营的管理，主要是提供合格的审计人员去审查公司关键的业务领域。

三、评估报告

有关企业经营状况的报告对企业管理部门来说是相当有吸引力的。这些报告能成为有效的手段，所以对它们的应用必须十分谨慎。

图表15—3

审计工作的水平——审计天数

19××年
市场营销
行业关系
工　　程

制　　造
会　　计
财　　务
电子数据处理
功能检查
专项检查
计划数　　实际数

图表15—4

书面审计报告数量——19××年

市场营销
行业关系
工　　程
制　　造
会　　计
财　　务
电子数据处理
专项检查

概　　况

	正式报告	非正式报告	总　额
常规	40	25	65
特种	20	15	35
	60	40	100

管理部门视评估报告为企业管理状况好坏的晴雨表。所以这些评估报告的编制必须建立在一个良好的基础上。由零散数据得出的结论很可能会引起误解。少数随机的数字只能

提供不完整的或随机的信息。但大量数字提供的稳定性可成为审计人员构筑和表达审计报告的牢固基础。

主管部门确实能从业务管理部门收到有关生产、计划、质量、贮存、职员配备等信息的业务报告，但这些可能只是自我服务性的信息资料，而主管部门需要的是一个客观的、有见识的、专业性的评价，这一评价是通过审计人员审查公司事务后提出来的。

当然，这并不是对个别人的直接评价，如果那么做，就会使审计工作陷入一个泥坑。这样的评价是很难得到支持和很容易引起争议的。真正有意义的是累积个别审计发现和审计结论，揭示出趋势和差异，这种报告有几种衡量方式，其中的两个是审计意见和审计缺陷发现。

1.审计意见的汇总

并不是所有的内部审计人员都要就他们的单项审计发表全面的意见。一些审计人员愿意只报告审计结果和建议。而另一些审计人员认为，对被审查活动内部的控制制度的充分性和有效性发表职业性意见可向管理部门提供有用和需要的信息。这些审计人员认为对经营业务表示的意见和对财务报表发表的意见同样重要。

在不远的将来，后一种态度有可能得到广泛的采用。原因在于变化的趋势要求企业在它们的年度报告中就他们的会计控制制度表示意见。美国证券交易委员会认为美国1977年制订的《国外反行贿法》大大地扩展了委员会对受其管制的公开公司的内部事务的权力。在1978年“给国会的关于会计职业以及委员会监督作用的报告”中，证券交易委员会指出：“可以要求……表述报告人的内部控制制度是否符合该法案的条款”。证券交易委员会还认为这样一项陈述可由管

理当局作出，并附上公司外部审计师对其正确性的意见，也可以直接由独立审计人员来陈述。

从公司的最高层经理及董事会的角度来看，他们真正感兴趣的是要知道内部控制制度的可靠性有多大。这种兴趣应该包括企业的全部控制制度，而不仅仅局限于内部会计控制。总之，缺少对生产计划、安全、质量等方面的控制对企业造成的损失比在零用基金、商业折扣、差旅费凭证方面的控制不力要大得多。

因此，企业管理部门和董事会需要知道他们的内部审计人员是如何看待现行内部控制制度的（当期的、连续的、客观的信息）。根据这些信息，企业的决策者可以采取任何必要的措施纠正薄弱环节或扭转不利的趋势。在这些信息和改正措施的基础上，他们就可以对他们的控制制度发表一项陈述说明。

对审查具体经济活动的内部审计意见基本上可分为满意或不满意两种。当然，它们还可细分为：高度满意、满意、合格、比较差、不满意等几个等级。但这可能只是无益而琐细的分析。从管理部门的观点看，标准往往只有二个：某项业务要么达到标准，要么没有；某项工作要么已经完成，要么没有。

所以审计报告应该发表全面的审查意见，同时提供给企业管理部门和董事会的这些意见必须是概括的，既表示控制的质量，又表示在企业内的执行情况。

定期汇总可以表示已发表的审计意见的总数和不满意见的比率。并告知经理部门是否应该采取适当的纠正行动。

2.缺陷发现的汇总

有关企业应在什么地方采取纠正措施，这在缺陷汇总表

中有明确的指示。这些缺陷汇总表是根据不满意的审计意见作出的。企业的缺陷发现可以分为二类：主要的和次要的。应为区分这二者确立一些指导准则，这里有一些有用的定义（见第7章）：

主要的缺陷发现是指影响企业经营活动或控制的，妨碍一项活动，一个职能或一个单位去达到其大部分重要目标（或目的）的缺陷。

次要的缺陷发现是指需要汇报的且要求采取纠正行动的缺陷发现，但它还不至于妨碍企业达到主要的目的或目标。

这些规则是在个案基础上确定的，必须注意保持一致，且要作出谨慎的解释。因此，所有的缺陷发现都应由权威人士作出评价以保证其一致性和适当程度的仔细考虑。

如果企业要有效地使用这些缺陷发现就必须将它们作进一步的分类。简单地说，企业管理部门在执行其业务时，有二项基本的职责，一是告诉职员他们要做的工作，二是让他们工作并且正确地把工作做好，第一项职责包含了要求提供系统、准则、指令、程序、工作说明书以及在控制这一总标题下的其他手段。第二项职责包含着要求按照以上各种控制手段来执行其活动。这些都归在业绩这一总标题之下。

因此，缺陷的发现可以分为主要的缺陷发现和次要的缺陷发现。它们都会影响企业的控制和业绩二个方面。下面我们举简例加以说明：

（1）控制制度——主要的缺陷发现

例：采购组织不要求竞争性报价。

这种错误会严重地、显著地妨碍企业达到它的主要目的之一——以最低价格取得所需产品，它影响的是控制而不是

业绩，因为没有什么事情可以阻挡购买者中标，而且即使不告诉他，有经验的采购人员照样可设法中标，但这并不能减轻这一缺陷的严重性。企业新的购货人员由于无章可循，会把购货单交给他喜欢的供货商。任何采购员都可能屈服于无耻供货商的讨好。

（2）业绩——主要的缺陷发现

例：程序要求有竞争性报价，但对200例订货中的50%进行检查，发现有大部分材料购货未经过竞争性报价，且未说明未招标的原因，不然的话应该记录下来。

这是一个业绩方面的缺陷，因为这些经济活动没有按现行的指示行事。如果采购指示中没有要求对确定的定单作监督性审查，则表示存在一个有关的控制缺陷。但主要问题是业绩方面的缺陷，它阻碍企业达到一个重要的采购目的。

（3）控制制度——次要的缺陷发现

例：企业行政管理部门提供的采购承诺统计报告编制说明中没有关于独立核实的指示。

假定对报告的监督检查可防止向管理部门提供的报告中出现大的差错，但缺少独立核实这一控制还是违背了良好管理的箴言而应予以纠正。

（4）业绩——次要的缺陷发现

例：虽然指令要求对提交管理部门的承诺义务报告进行独立的核实，我们仍发现在报告中有许多错误，但它们的数额没有一个超过＄100。

主管部门应当告诫职员在操作时倍加小心。签署报告的人员应定期检查报告以保证它的准确性。当然，业绩方面的缺陷必须予以纠正，但还不能说这些错误一定会对一个重大的企业目的或目标产生相反的影响。

根据这些众所周知的定义和规则，报告缺陷数量可能是企业管理部门很感兴趣的，它可以反映企业经营管理是在恶化还是在改善，提供的信息能促使管理部门采取纠偏行动。

四、图示趋势

审查意见和缺陷发现的倾向可以用图表表示出来，这种图表可以成为衡量企业行政管理状况的有用指标。图表15—5用图表形象地记录了不满意的审计意见。这些审计意见是按控制和业绩分别列示的。最后一张表综合了以上二者。这些表说明该企业的管理状况越来越恶化。这些倾向要求企业管理当局查明造成该情形的基本原因并促使管理部门采取措施以扭转令人不安的发展趋势。

在最后一张表的下方列示了审计责任单位的有关数字，和一个审计项目中各分离的部分，审计意见就是对此而表示的。它们提供了作为构图基础的信息。显然，这个基础应足以充分证实这一份报告。

图表15—6列示了一份类似的图表。这张表反映了五年时期内缺陷发现的数量并显示出与意见表内容平行的有关情况。这些图表区分了控制和业绩主要缺陷和次要缺陷。

五、汇总原因

只知道事情不妙是不够的，管理部门还应知道其原因。也许审计人员能够提供给管理部门的最有帮助的信息就是造成缺陷的原因了。知道了原因，采取相应措施予以纠正就比较容易了。缺陷状况报告和不满意意见报告可以向管理部门提

供关注的理由，但这些报告仍可能落空。主管部门看着关于经营缺陷的评价会说："我同意你的意见，内部审计员先生，这些情况确实糟糕，可它们为何如此糟糕，在我知道原因之前我没有把握能够使情况得到改善"！

建立一个良好的确定报告缺陷原因的制度，到帮助行政管理人员采取广泛的纠正行动还有一段很大的距离。单项审计报告能揭示出特定的发展趋势，它们不能为管理部门提供问题的要害，不能把它同其他缺陷联系起来，也不能为管理部门提供最值得注意的一系列缺陷情况。

阐述引起缺陷的原因需要工作和计划，第一步是说明缺陷存在的潜在原因，这主要是一项判断工作。面对问题的一大批内部审计人员可以提出天数主张且永远不能达成完全一致的意见。每一个审计组织在完全不同或稍微不同的工作环境中工作，也许能发现某些原因比其他原因更相关。内部审计主任应决定什么方法最适合他或她的组织。

下面是一组有关管理控制问题的原因：

1.没有设计适当的目标和计划。

2.没有提供适当的人力或物力资源。

3.没有制定标准。

4.职员没有经过培训。

5.没有建立批准制度。

6.没有提供中心控制。

7.没有遵照标准的保证措施。

8.没有监视正在进行的过程。

9.没有设计令人满意的记录和报告系统。

这些原因是排它地针对某项经济活动的管理人员或监督人员的。这个原因体系有一定的有效性，因为当所有的建议

付诸实施后，优秀的管理人员在任何情况下都能达到企业的目的，他们仅仅受到可供他们支配的资源的限制。当这些限制严重地影响了他们并超出了他们的控制范围时，其原因最可能会是：项目1.——行政管理人员未能设计适当的目标和计划；项目2.——未能提供适当的资源。其余的原因包括通常在业务管理控制之下的一些事项。

以下是另一组原因，包括各级组织、经理们和其他人的努力。这些原因列在管理职能之下。

A.计划和组织：

1.所需控制未被确认。

2.管理决策未采取所需的行动。

3.控制未被更新。

4.没有安排适当的授权。

5.没有安排适当的优先次序。

6.没有安排足够的职员。

7.没有提供充分的基础训练。

8.没有提供充足的设备。

9.没有提供协调的手段。

10.未明确责任。

11.未安排授权

12.其他

B.控制

1.未设置或执行时间表。

2.未提供充分的指示。

3.未遵循标准。

4.没有获得执行过程的信息反馈。

5.没有及时采取正确的行动。

6.管理意识不充分。

7.监督意识薄弱。

8.管理、监督态度。

9.雇员态度。

10.人为错误。

11.其他。

除了确定原因，确定缺陷的性质也变得相当必要。诚然，原因也许是未能采取及时的纠正行动，但这种缺陷任何时候或有些时候是难免发生的。可能是行动不及时或不准确，也可能是行动未能保持一致。因此，在查究原因时，有必要知道控制和表现是否：

a.不完全

b.缺乏

c.不及时

d.不确准

e.不一致

在努力查明原因时，非常清楚原因之中有原因，犹如盒子里装有盒子一样，人们很容易对这种原因之中有原因的哲学原理感到迷惘，追究到最深的层次可涉及人们的面子问题。但其根本的原因(业务经理最关心的原因)是那些一经解决便最直接地纠正该状况的原因。所以在明确原因时，重要的是要留心业务经理们为纠正所报告的状况而采取的行动和缺陷的性质。

这一点使我们认识到了要使用一张表格，这张表格可以帮助审计人员收集为管理部门编制缺陷分析报告所需的资料。图示15—7是这种表格的一个例示。它可用来为控制目的而确定缺陷。这种鉴定可以在每个审计项目终结的时候作

出，该图表也为项目、号码和名称、缺陷报告的日期以及审计主管、审计项目负责人等预先留出空格。职能领域是指大的组织单位，通常是分部层次的财务、管理、采购、制造和质量控制等单位。然而有些组织还要求作进一步的分类，如制造单位可以再细分为生产控制、设备安装、生产等。

对缺陷基本上要象报告中所总结的那样予以陈述。纠正行动也要按此去做或按此提出建议。其原因可以用书面陈述审计人员（最接近问题的人）是如何看待该状况的。

确定审计发现有助于审计人员累积关于该发现是控制方面的还是业绩方面的、是主要缺陷还是次要缺陷等的统计资料。如果同一发现同时涉及控制和业绩两个方面，为易于汇总，应该为两个类别分别编制独立的表格。因为引起缺陷的原因和纠正缺陷的行动可能不相同，分别编制是适当的。

例如，在采购组织中缺少竞争性报价的指令，那么纠正行动就是公布这样的指令。发生这种缺陷的原因是（A—1）：未认识到这种需要，性质是（b）：缺乏控制。但如果采购人员经验充足，无需这种指令，就能获得竞争价格，（其他人就不能做到这一点），整个情况就会不同。公布有关指令以后，纠正措施应该是加强监督控制，这时的原因是（B—7）：没有充分的监督意识，而性质是（a_1）：不完整。

当这些表格如实填写以后，可以容易地纳入送交管理部门的报告。图表15—8是审计人员的缺陷分析报告的单例。样本报告中所用的是上述第二组原因。

刚刚讨论的各种行政管理活动和报告看上去很是麻烦。如果审计人员为了赶在限期之前完成任务而匆匆忙忙地工作，就会对这项任务感到厌倦，甚至埋怨他们的上司。但这

些辛劳与报酬还是匹配的，当行政管理人员审阅这些报告时，他们会把审计人员看作是帮助指导企业的连续不断的信息源泉。审计人员的身价是提高了，而不是降低了。他们向着成为行政管理顾问合格成员的目标迈进了一大步。

六、小　　结

审计人员的工作首先而且主要显示在单项审计报告中。但这些报告并不告诉管理部门审计人员所做工作的总量。因此审计人员就有义务向管理部门反映两个方面的汇总信息：

1.为完成范围广泛的审计工作，以及为处理业务问题而掌握技术能力的程度和措施。

2.评价企业行政管理的能力

第一方面包括审计人员按职业惯例执行他们的所有工作以及自始至终这样做。第二方面是比较困难的，总要设法告诉管理部门，审计人员是怎样诊断企业行政管理的健全状况的。

通过仔细的准备和计划，审计人员能向管理人员部门提供有关发展趋势、问题所在和问题之原因等重要信息。这些信息把审计人员从一个数据纠正者提高到一个提供建设性信息的问题解决者的地位。

图表15—5

汇总报告——19××年

审计评价

不满意的意见

控制

业绩
二者综合
审查单位数　　304　　299　　320　　311

图表15—6

缺陷发表的汇总——19×年

控制
业绩
总数
主要
次要
总数

图表15—7

引起缺陷情况的原因分类记录

缺陷编号

项目编号　　名称
报告日期　　审计主管　　审计项目负责人
职能部门
缺陷情况
纠正行动
审计人员对基本原因的陈述：
主要　　次要　　性质　　原因
控制
业绩

图表15—8

缺陷发现的分析——19×年

缺陷原因	总数数量	百分比	控制制度	业绩过程	主要缺陷	次要缺陷
计划和组织未确认必要性	78	22	110	14	60	24
业务管理部门未经授权的决策	37	11	22	20	30	21
未能及时更新	18	5	21	—	12	4
未能适当安排优先次序	18	5	2	12	10	3
没有提供合作	14	4	6	4	5	5
没有分配责任	14	4	6	4	6	3
未分派足够的人员	11	3	1	2	7	4
没有提供充分的培训	11	3	2	3	10	5
没有提供充分设备	3	1	1	1	—	—
小计	204	58	171	60	140	60

内部控制监督意识不充分	75	21	16	32	31	37
管理意识不充分	25	7	13	18	22	15
未能提供充分的指示	21	6	3	16	8	3
经理监督态度	11	3	3	4	4	4
雇员态度	7	2	2	3	6	6
人为错误	3	1	2	5	5	4
其他	7	2	1	4	4	4
小计	149	42	40	82	80	73
总计	353	100	211	142	220	133
缺陷性质：						
控制制度或执行过程：						
不完整	138	39	117	57	82	61
缺乏	110	31	72	38	76	21
不及时	55	16	11	17	30	21
不准确	36	10	6	18	10	9
不一致	14	4	5	12	22	10
		100	211	142	220	133



第十六章　审计组织的建立

一、成功的内部审计的基础

成功的内部审计应该建立在良好技术的基础上，其结构一方面要以获得企业最高领导明确的认可和支持为依据，另一方面要能够为管理部门提供持续的、专门的和具有想象力的服务。这两大支柱中的任何一个都是该结构不可分割的部分，如果削弱其中之一，那么一旦企业紧缩开支或降低成本，整个结构就不堪一击。

这些道理同样适用于审计人员，他们试图为企业及其企业主管人员提供内部审计所能产生的最大效益，这些主管人员已经注意到内部审计的效益，但目前尚无法从现有的审计机构中获得。有胆识的审计人员必须使管理部门相信他们在适当环境和条件下所能提供的服务的价值。而明智的经理当他们了解到可要求审计主任做什么以及现代内部审计可以为他们提供什么服务之后，他们便能得到这些十分有价值的服务。

经理和内部审计人员必须明白，虽然他们在技术上有能力来很内行地完成审计工作，但在精心准备的审计报告中，他们的审计发现、审计结论和建议等仍常被忽视和冷落。因此，在管理部门支持下增强审计人员在企业中特有的地位，会给审计工作和审计报告产生巨大的作用和影响。一旦为内部审计人员提供了接近企业任何部门的权利和确定了其在管

理当局委员会中的地位时，为企业各层次决策者提供的富有革新意义和精心考虑的服务便会使更多的客户乐意接受审计。

此外，在企业中认可审计人员的地位还有一项重要意义，它是审计独立性的保证，只有当审计独立于被审查的经济活动时，才能使审计有效。

绝对的独立性是不存在的，完全独立意味着要摆脱所有的依靠关系，包括财务上的依靠。只要审计部门还是企业的一个部分而且要依据企业生存，它就不得不放弃某些独立性。所以，审计人员的目标是在他们面临的现实世界中如何尽可能地获得现实的独立性——使之不至于在审计目的上有所退让。

独立性不仅是一种标语和口号，它是审计机构赖以生存和工作的环境，内部审计是一种专门的活动，它的任务是进行职业判断。因此要求高度的超然、正直和客观。

如果缺少事实上的独立性，审计的上述属性会有所削弱。因此，正是这种独立报告的姿态，维护了审计的客观性，它对于使审计人员摆脱对被查人员的依赖是极其重要的。这个预想的效果正在实现。

在最近十年中有两点说明了内部审计逐步完善及其独立性的增强：一是内部审计人员可以直接向较高层次的管理当局报告；二是他们正在逐步接近董事会。将协商委员会1978年的研究报告和1963年的类似研究进行比较，发生了如下变化：

①内部审计报告的方向： 相应的百分比：

	1978	1963
主计长	30%	54%

财务主任	18%	17%
高级财务经理	34%	7%
公司高级官员或董事会的审计委员会	15%	9%
同时向审计委员会和管理当局报告	4%	0

从1963年的报告中看出，在非银行和保险公司的行业中，内部审计和董事会发生关系的情况尚属少见。根据作者的经历，现在有许多公司采取了双重报告的关系，即一方面向管理当局报告，另一方面又要向董事会的审计委员会报告。协商委员会在1978年的报告中发现有十分之七以上的审计人员定期地同审计委员会方面讨论审计事务。

双重的报告制度越来越普遍，但是改善了的状况亦可能给内部审计主任带来某些不便。内部审计人员现在向审计委员会报告的某些事项过去纯属行政管理部门管辖：内部控制、审计范围、重要的审计发现、纠正措施或缺乏纠偏措施、管理人员对内部审计职能所加的限制等。

客观地执行审计并向董事会提交完整和无保留的审计报告之能力将在很大程度上取决于审计人员怎样摆脱管理部门的影响。若管理部门有权随意地任用或解雇内部审计主任，这种摆脱就难以实现。

因此，理想的报告关系应该是一方面直接与最高行政主管相联系——以便确信审计人员的建议会被加以考虑和被允许接近企业中的各种业务；另一方面可与董事会相联系——以便保护内部审计免受来自代表行政主管意志的毫无理由的非难的潜在不利影响。

那么内部审计主任将如何设法得到其希望之结果呢？通过精心的运筹，凭借其专业工作并着眼于负责指导企业前途的那些人的自身利益，方能有所进展。内部审计人员在他们

的审计方案、观察审视、现场工作以及审计报告中必须展示管理部门和董事会两者均感兴趣的"产品"：表示出彻底性和客观性的那种专业的和睿智的观点。他们必须使管理当局和董事会确信对于客观性来说事实上的独立是必要的，客观性是可信赖的内部审计功能的一个基本要素。因此在内部审计的章程中必须言明这点。

最后，《内部审计职业实务准则》强调了独立性的重要意义，并且汇编了很多先进的内部审计机构的实例。"准则"的第110.01节有下列论述：

1.内部审计部门的主任应该向机构内一个有充分权威的个人负责，这个人有权力促进独立性和保证广泛的审计面，有权充分考虑审计报告并且对审计建议采取适当的行动。

2.主任应和委员会直接联系。和委员会的例行交流有助于保证独立性，并为委员会和主任对互相关切的事项保持信息畅通提供了一个渠道。

3.如果内部审计部门主任的任免要经委员会同意，则能增强其独立性。

4.内部审计部门的工作目的、权力和责任应该在正规的书面文件（章程）中规定下来。主任应该寻求管理当局对章程的批准和委员会对它的接受。章程应该（a）建立内部审计部门在该机构中的地位；(b)授予接触和审查有关的记录、人员和实物财产的权力（c）规定内部审计活动的范围。

二、职能和责任说明书的制订

大部分公司都为了确立内部审计在该组织中的重要地位而编制了一套明确其权利和责任的说明书。它们成为各组

织据以工作的章程。它昭告公司的其它部门，公司的行政管理当局是如何看待公司中各主要职能部门的目的、使命和权力的。因此内部审计人员必须明白，章程为他们的组织提供了一个框架，他们在这个框架中工作，享有那种为确保客观性所需的一定程度的独立性。

这个章程必须仔细起草，以给予审计人员全部所需的权限，而不是给他们分配那些难以理解和执行的责任。凡是与财务和会计有关的领域均不能对审计人员加以限制。此外，章程不应要求审计人员对高层技术性或专业性事项的效果发表意见。因此，很多的这类说明着重于对管理控制的检查，而不是对业绩的评估。有能力的内部审计人员能够检查对公司内任何活动的行政和管理控制。这项能力显然不能扩展到对需要专门学识的业绩或技术活动进行评价。当然与此同时，又不能排除他们对那些他们有能力进行判断的行政活动业绩进行评价。

图16—1列示的是一份职能和责任说明书的例子，它是由几份同类的说明书合并而成的。

三、设计政策声明

公司最高层次的政策声明中必须明确无误地公布管理部门的支持。这个政策声明应该相当具体。它应该清楚详细地阐明内部审计在企业中的地位和活动范围，它执行审计、发表审计报告、提出建议和评价纠偏行动的权限。图式16—2是由若干份已发表的政策声明汇编而成的，它提出了一份与《内部审计职业实务准则》相一致的用以进行概括性评价的章程。

图表16—1

审计主任的权力和责任的说明书

权限

审计主任有权全面地安排企业的内部审计方案。内部审计要审查和评价企业提供的管理控制制度是否健全和有效，并且指导他们按照企业的方针和计划来完成既定目标，在完成这些目标的过程中，审计主任和审计人员有权充分地、自由地、不受限制地接近企业的所有职能部门、记录以及财产和个人。

责任

审计主任对下列事项负责：

确定审计活动的方针并指导它的技术和行政管理职能。

制定并贯彻全面评价公司所有管理控制的审计方案。

审查各级管理部门保管公司资源和遵守既定方针和程序的效果。

建议改善管理控制以设法保护公司的资源，促进公司的发展并保证遵守政府的法律和法规。

检查程序和记录的适当性以完成预定的目标，并评价有关被检查活动和职能的方针和计划。

有权公布审计检查结果的报告，包括提出改进建议。

评价经营管理部门对报告所提出的不足之处所采取的纠正措施的适当性；认可适当的纠正行动；对于主管认为不适当的行动与有关的管理人员一起持续进行检查，直到该事项满意解决。

根据管理部门的要求进行专门的审查，包括对企业外部人员陈述的审查。

图表16—2

政策声明

设立并且支持内部审计部门作为一个独立的评价职能部门来审查和评价公司的活动，为管理部门和董事会提供服务，是本公司的方针。内部审计部门应在行政上管理当局报告，并向董事会的审计委员会汇报其职能的发挥情况。履行职责和义务时，内部审计部门的成员可以充分地、自由地且不受限制地接近企业的所有活动、记录、财产和个人。

内部审计部门的主要目的是帮助管理人员和董事会更有效地履行其职责。为达到此目的，内部审计部门对被查活动分析、建议、咨询并提供有关信息。

内部审计部门的任务是：

1.每隔一段时间对公司各内部机构进行检查。以确定在贯彻管理部门的指示、方针和程序的过程中其计划、组织、指挥和控制的执行是否有效，并且是否与公司目标以及行政管理工作的高标准相协调。

2.确定公司的会计和业务控制制度是否健全和有效。

3.检查财务信息的可靠性和完整性以及用于确定、计量、分类和报告这些信息的方法。

4.检查现有的制度是否能保证遵循对经营和报表有重大影响的有关方针、计划、程序、法律和法规，并确定有关机构是否正在遵循执行。在需要之处提出方针建议。

5.检查保护资产安全的方针并验证这些资产的存在。

6.评价资源利用的经济性和有效性，确认改善经营业绩的时机，并且提出解决有关问题的适当方法。

7.检查经营业务和方案以确知其结果是否与既定的目标和任务一致以及这些业务或方案是否在按计划实施。

（图表16—2续）

8.协调审计工作和公司执业会计师之间的工作关系。

9.参予对主要计算机系统的计划、设计、开发、安装和操作，以确定：①这些系统是否能结合适当的控制；②是否在适当的阶段对系统进行深入的测试；③是否完整和准确地为系统建立文档；④是否符合使用部门的要求。建立计算机服务中心的定期审计并对重要的数据处理系统进行运行后的评价以确定这些系统是否满足其预定的目的和目标。

10.参加由公司外部的会计师和公司其他人员组成的对企业潜在购买业务进行审计的安排和实施。监督并保证审计目标的合理完成。

11.检查是否遵循公司的职业道德准则并观察个人和协同工作所能达到的最高标准。

12.将年度审计计划提交总经理和审计委员会审核和批准。

13.按季度向董事会的审计委员会报告下列情况：①对于重要的审计发现是否采取了必要的行动；②审计活动是否能导向最大限度地揭露风险以及有助于提高经营活动的效率、经济性和效果；③内部和外部审计是否能有机协调以免重复；④内部审计的计划是否完整；⑤在内部审计部门的人员配备和权限上，或是在审计人员接近公司所有活动、记录、财物和人员上是否还存在着不合理的限制。

14.向应了解和负责采取纠正措施的管理人员报告审查结果、形成的意见和提出的建议。

15.评价任何用于纠正所报告问题的计划和行动，以求得对审计所发现问题的妥善处理。如果某项纠正行动难以令人满意，则应进一步讨论以求得问题的圆满解决。

16.提供适当的监督以确信已采取了纠正行动并且是有效的。

营业分部的经理有责任注意是否在接到揭露报告的30天内对于已揭露的缺点作出纠正的计划或付诸实施。分部经理同样有责任检查行动计划和完成情况的书面报告是否已经送交常务副总经理。若一项采取行动的计划被报告之后，随着计划的实施完成应立即着手制订第二份报告。

上述前七项任务被认为是内部审计人员的核心责任。他们对于进行全面、广泛的内部审计是必不可少的。自第八条起的其余任务，可见于各类企业已公布的政策声明。这些任务详细地定义了管理当局对内部审计人员的期望。这些任务在制订政策声明时可以自行选择，但是如果要对内部审计人员发现的问题给予充分的考虑，那么在最后一段中表述的有关纠正行动的概念也是必须的。

为求得可靠的组织地位和有效的章程，内部审计人员应考虑求助于外部审计人员。这些独立会计师如果要完全信赖内部审计人员的工作，他们必须确知内部审计部门的独立性、客观性和不受限制的审计范围。他们完全不必担忧内部审计人员会因为害怕报复而受到操纵；或担心所报告的缺陷得不到记录。外部审计人员与内部审计职能利害攸关。如果内部审计的章程中没有明显地列示审计部门的所有职责，那么，对其职能的信赖程度将会削弱。

四、强调企业的政策

政策声明对于管理部门的意图进行了轮廓性的描述。它们不一定表示管理部门对政策的强烈要求和明确的支持。这

种表示对内部审计来讲是十分重要的。很多业务经理依然把内部审计看作是微不足道的检查工具，他们没有领悟内部审计是管理当局职能的延伸。因此，必须对这种观点进行教育。管理部门和董事会应该完全明白他们必须依赖并支持内部审计的活动。

很多大公司十分重视他们的政策声明中关于内部审计职能的解释。这里例举一些大型跨国公司分发给各营业部经理的小册子的摘录。该小册子引用了由董事长和公司总经理签署的声明如下：

这本小册子用来使您熟悉我们的内部审计部门，它将帮助您了解我们希望该部门能为公司发挥的作用。

随着内外贸业务的复杂化，以及公司面临的繁多外部要求，公司希望有专职人员来关心公司活动的每个方面。

他们与独立的公共会计师合作，评价企业在世界各地的大多数地点及其职能所需的控制，并制定对风险和成本效益能作出反应的审计方案。

您应该考虑将内部审计部门视作一种有助于企业解决问题的额外的手段。您应确保该部门充分接触企业的所有记录、人员和财产，这对你和你的部门都是有益的。

我希望您尽一切可能为这项工作提供方便。利用这项服务并和我一起为此提供全面的支持。

（签字）

董事长　×××

总经理　×××

这本小册子在下面继续用一些标题提供了有关内部审计职能的信息。现将这些标题和声明之概述列示如下：

①隶属关系　审计部门的总经理在行政上应向管理当局

汇报，在业务上则要向审计委员会报告。

②审计委员会　审计经理可以自由地与审计委员会联系。审计委员会的活动应包括检查内部审计计划和目标以及审计活动的成果。

③责任　审计部门为管理部门和审计委员会提供的服务有助于他们有效地履行职责。内部审计的主要作用是评价企业的内部控制。

④客观性　客观性通过组织结构、培训和谨慎地调配人员得以保证。

⑤进度和范围　风险估计、上期审计范围、例外事项的重要性以及所需的定期接触是考虑审计进度的基本因素。审计的范围要根据对指定的范围进行深入检查并对其它方面进行一般观察而定。审计范围目前正在扩展，因为政府的有关法律、法规以及管理部门承担了提供更多的专门信息的责任，并使这门唯一的学科服务于各种各样的活动而不仅服务于财务或是规定的领域。

⑥计划和实施　从事前的审计公告到结束会议上，审计的一般要素都列入小册子中。这本小册子强调对管理部门的服务、审计的客观性、职业审慎性以及通过努力改善被审部门和审计人员业务效率及效果。

⑦审计后复审　如果没有适当的部门或是专职人员协助进行全面的检查，审计报告难以产生有价值的信息。

⑧审计报告　报告通常是根据例外原则来编制的。当然偶尔也会提及一些突出的先进部门。由于提供建议通常是用来改进工作的，因此应该让报告的阅读者只对具体指明的事项而不是对其他事项作出强烈的反应。

⑨与外部审计人员的关系　内部和外部的审计人员通过

制定和运用共同的审计技术，使用共同的文档、交换审计工作底稿、共同参加现场检查、讨论会和培训来协调他们的活动。

⑩培训、发展和成长要鼓励人们去取得内部审计和管理会计的证书。现代审计技术已得以应用。内部审计人员已在很多专业组织中被承认。小册子中还列示了各种内部培训的方法。内部审计人员可以通过“毕业”而在公司中得到晋升。

⑪未来 内部审计人员面对各种多变的情况必须表示出灵活性，同时必须经常检查他们的方案和目标以取得更好的成果。

⑫责任说明 本册以内部审计部门的职责说明书的副本作为结束。该说明书是经管理当局和董事会的审计委员会建议而制订的。它包括受到影响的活动、客观性、与外部审计人员的关系、内部控制、舞弊、管理要求和职业准则。在舞弊条目中，该说明书指出内部审计人员不能对保证察觉和阻止舞弊负责；但他们要对不完善的控制保持警惕。他们对于内部控制的评价应能作出一种合理性的保证，使管理部门能够确认公司资产的重大误述或损失。

该小册子可以消除对内部审计职能的神秘感并用以防止与被审单位可能的对立关系。

来自管理部门的支持是内部审计机构的基础。失去了管理部门的支持，审计成了一种装饰物，任其由经营管理部门接受或拒绝。有了这种支持，审计就可以成为对经营管理活动的一种约束，需要时即可采取行动。当然，它必须获得认可，但这种认可的机会只有公司最高层次的管理当局公布它对于审计工作的明确支持时方能存在。

岗位说明书

职能和职责说明书和管理指令为审计主任提供了发挥其作用的场所。但是若没有合格的审计人员，他们仍难以发挥出令人满意的水平。因此审计人员必须在企业中有适当的地位，这个地位可用工资等级来表示。大多数公司中，工资等级是由工资审查委员会通过对岗位说明书的检查来决定并制定的。

各层次审计人员的岗位说明书，会有助于审计组织。现代内部审计要求审计工作达到最高水平。只有最好的审计人员才能成功地完成目标，实现有进取心的审计主任向管理当局许下的诺言。现实已经充分证明少数有资格的人士较之大量平庸的人们能更好地来完成内部审计的职能。的确，这些职能难以很好完成，如果没有具有才智、想象力和有积极性的人员——更不用说理解力以及处理其它事项的能力。这些人在市场上身价日高。

为此，岗位说明书应该谨慎地起草。它们应该列明最好的审计人员有能力达到的要求，而不是一般审计人员所能达到的。按照该说明书分配工资等级可吸引最佳人才，这些人才不但可以来自市场，而且可以来自公司内部。

经营业务广泛，区域分散的相对大型的审计机构，通常可将工作等级制度划分如下：

（1）审计主任

（2）审计经理

（3）审计监督员

（4）高级审计员

（5）副审计员（有时也称中级审计员）

（6）助理审计员（有时也称初级审计员）

一份典型的审计主任的岗位说明书已在图16—1中列示。其余有关职责的说明将在图16—3至图16—7中予以列示。

五、制订审计手册

审计手册是审计主任意志的体现。他告诉审计人员应该如何履行审计义务，并提供了实施稳定性、持续性和公认准则以及协调审计组织中人与人或单位与单位之间工作关系的方法。但在现代内部审计中，审计主任面临两难境地。一方面他希望在审计机构中提出某种指导性意见并力求工作在高水平上的统一性；另一方面又担心他的声明可能会压抑审计人员的想象力和创造力。

图表16—3

内部审计经理的岗位说明书

目的

管理某个指定区域的内部审计活动。

为该指定区域制定审计工作的全面实施方案。

按照公认的审计准则和规定的进度来完成方案。

与管理当局和经营管理部门保持良好的工作关系。

职责和权限

在审计主任提出的总方针下：

为指定区域的审计工作制订一份全面的长期方案。

确定那些与审计范围有关的业务活动，评价他们的重要性并且估计这些活动在成本、时间和质量上可能导致的风险程度。

确定本部门的组织结构。

得到并保持一组能够履行内部审计职能的审计人员。

对审计监督员分配审计工作范围、人员和预算。

制定审计项目的成本和进度控制系统。

制订实施标准，并且通过检查来确定符合于准则的工作表现。

在指定的区域为管理当局提供关于审计范围和审计活动结论的报告，并解释这些结论以改善审计方案和审计工作。

增强内部审计部门为管理部门服务的能力是审计的目标，要安排并监督此项目标的完成。

图表16—4

内部审计人员——审计监督员的岗位说明书

目的

为指定的审计范围编制一份完整的审计工作的实施方案。

对检查各组织及其职能活动的审计人员的工作进行监督。

保证遵循公认的审计准则、计划、预算和进度。

与经营管理部门保持良好的关系。

提供并指导研究项目，编制工作和培训手册。

权限和责任

在内部审计经理的一般指导下：

对从事各种组织和职能活动检查的审计人员之工作进行监督。

提供一份由内部审计经理指定的工作面的年度审计工作的完整的实施方案。

确定风险区域并评价其与成本、进度、质量相关的经营因素的重要性。将审计项目按照风险程度、重要水平以及审计工作的频率进行分类。

注意审计方案的灵活性以便满足管理部门的特殊需要。

在审计部门总体方案的范围内规划项目进度和人员配置，以保证管理上需要。

与公司的公共会计师一起协调方案。

在指定的审查范围内检查和批准各审计项目的目的、范围及审计方法。

指导审计项目，注意是否在计划、执行和收集证据时符合职业准则。

建议并引导审计人员，注意是否遵循已批准的审计目标，并已成功地进行了适当的审计工作。

与指定的项目审计负责人一起检查和编辑审计报告，并与有关管理人员讨论审计报告。

向分部管理部门作概要的口头陈述。

提供并执行审计技术研究。

提供对审计人员的补充、选择、培训、评价和监督的正式计划，编制手册并提供其它培训方式。

为审计项目和其它指定的活动的行政管理积累资料、保存记录并编制审计报告。

确认导致缺陷状况的因素，提出改善这种状况的具体方案，包括采用专门的调查和审计。

保持经营管理部门与经理和审计主任之间信息流畅，以有助于对审计综合结论的评价。

图表16—5

内部审计人员——高级审计人员的岗位说明书

目的

对于指定的活动进行组织上和功能上的检查。

评价这些活动在管理控制上的充分性和有效性。

确定公司的内部单位是否遵照管理当局的意图、按照适当的政策和程序说明，并且通过与公司目标和高标准的行政管理惯例相一致的方式来进行有关计划、会计、保管或控制活动。

按照公认的准则来计划执行审计业务。

报告审计发现的问题，并提供建议，以便纠正不尽人意的情况，改善经营、降低成本。

根据管理部门的要求提供专门的检查。

指导助手的工作。

权限和责任

在审计监督员的一般指导下：

在指定的范围内审计工作的职能和活动，确定经营活动的性质和控制制度的适当性以达到既定目标。

确定已提出的审计工作的方向及趋势。

设计审计理论结构和范围，并制订审计方案。

确定要采用的审计程序，包括统计抽样和应用电算化数据处理系统。

确认系统的关键控制点。

通过应用企业制度的知识，包括财务、制造、工程技术、采购和其它业务知识以及他自身对审计技术的理解来评价系统的效果。

推荐完成审计所必要的审计人员。

以专业的态度并按照批准的审计方案执行审计。

获得、分析和评价有关证据，作为对制度的适当性和有效性以及被审计活动业绩的效率形成有根据和客观的意见的基础。

领导、指挥并帮助那些已分配审计任务的助理审计员，并检查他们工作范围的充分性和工作的正确性。

在审查终结阶段对管理部门作口头或书面汇报，讨论不足之处，建议纠正措施，以便改善经营，降低成本。

编制正式的书面报告，对于系统的适当性、效果以及活动的效率表达意见。

评价有关改善不良状况的纠偏措施的充分性。

图表16—6

内部审计人员——副审计员的岗位说明书

目的

对于某项指定的活动在组织上和功能上进行或协助进行检查。

评价这些活动在管理控制上的适当性和有效性。

确定公司的内部单位是否遵照管理当局的意图，按照适当的政策和程序说明，并通过与公司目标和高标准管理要求相一致的方式，进行计划、会计、保管和控制活动。

根据公认职业准则计划和实施对局部审计对象进行全部检查或是对广泛的审计对象进行部分的抽查。

报告审计结果，并为纠正不良状况提出建议以改善经营、降低成本。

参加或是协助完成按管理部门要求而进行的专门检查。

在适当的时候，指导助理审计员的工作。

权限和责任

在内部审计监督员或高级审计员一般指导下进行如下工作：

在指定的范围内审视管理活动及其职能并确定经营的性质和控制制度的适当性以完成既定目标。确认制度中的关键控制点。

确定或是参与确定所建议的审计工作的方向和趋势，确定或是参与确定所采用的审计程序。

设计或者参与规划审计的理论和范围，制定或参与制定审计方案。

遵照批准的审计方案以专业姿态进行审计。

获得、分析和评价有关证据资料，作为对制度的适当性和效果以及被审计活动业绩效率形成有根据和客观意见的基础。

在审查终结阶段，进行或参与进行口头或是书面的汇报，以指出不足之处，提出纠正措施并且建议改善经营、降低成本。

根据有关要求来编制正式的书面报告，以便对管理制度在适当性和效果上以及有关经营活动的效率上表达意见。

评价或参与评价用以改善现状的纠偏行动的适当性。

图表16—7

内部审计人员——助理审计员的岗位说明书

目的

在对指定的组织上和功能上的活动进行检查时，对经济业务及其表述进行验证和分析。

评价这些活动在管理控制上的适当性和效果。

参与确定公司内部单位是否遵照管理当局的要求和适当的政策和程序说明，并以与公司的目标和高标准的管理惯例相一致的方式进行计划、会计、保管和控制活动。

编制显示审计结果的工作底稿。

根据对派定审计部分检查的结果，报告审计发现，同时为纠正不良状况、改善经营和降低成本提出建议。

协助按管理部门要求所进行的专门审查。

权限和责任

在高级审计员的直接监督下进行如下工作：

协助规划派定审计部分的工作。

协助确定要分析的活动和记录、适用的测试范围和要编制的工作底稿。

根据批准的审计方案并以职业的姿态协助执行审计工作。

为于控制制度的适当性、效果以及执行活动实施效率提出取证、分析和评价方法方面的建议。

检查交易、文件、记录、报告和方法的正确性和有效性。

编制可行的工作底稿以便对审计分派的工作进行记录和汇总。

对于经营过程中的明显的不足，与经营人员进行初步讨论，以便验证事实、查明产生缺陷的原因。

然而，尽管存在压抑独立思考的危险，审计人员仍然需要指导以防止其背离正确的方向，并且建立有关准则来提高审计人员的业务水平，保证审计部门的最终成果符合审计主任的要求。

审计部门的政策和秩序说明必须对几个不同的领域提供

指示和指导。为了方便起见，可将对审计人员的这项指导分为以下几类：

业务职能——注意内部审计的实施是否符合其公认的准则。

行政职能——观察内部审计部门，作为人员的组合是否能够正常运转。

杂项职能——在需要时，对审计部门的日常工作范围中产生的问题提供解答。

审计手册是每个审计部门及其审计主任生活作风和人生哲理的写照。因此，每个审计机构的每本手册都具有一种独特的风格，体现了那些制订审计部门工作方向的人的个人意志。

1.业务职能

审计技术手册为内部审计的具体实施提供指导。对可能包含的事项若不加限制，则有下列各点需要讨论：

（1）审计目的

为审计项目制订界限以有利于制订审计方案，使之能描绘出审计范围的轮廓，不至在与审计的中心主题不相干的歧途上耗费时日。

（2）审计理论

建立审计方法的观念。是对整个组织还是对某项职能进行检查？审计人员试图建立或完成什么？是打算通过稍作测试来进行调查还是选择某项可疑的活动进行详细考察？审计人员是旨在确定现行结构的有效程度呢还是旨在了解建立的程序是否已被执行？

（3）审计范围

设定在所有审查中将被检查的事项。例如，责任是否已

经适当地分派？权限是否与责任相适应？是否已建立了組织和职能目标？对上级管理部门的报告是否列示为实现既定目标的进程？设计的方法和程序是否有利于达到目标？目标是否确已实现？管理部门是否有自我检查体系以揭示与公认业绩的偏差？

（4）初步检查

对审计开始阶段应考虑的事项提供指导：检查上期工作底稿，研究有关被检查活动的内部审计文献，审查组织图和有关的公司指令。

（5）初步讨论

指明应参加初步讨论的管理层次、审计人员为管理部门可提供帮助的性质、他们对审计目的、方法和方案应作的解释。

（6）初步调查

指出初步调查的性质、所获得信息的种类、取得这些信息的方法以及这些信息应有的用途（见第4章）。

（7）审计方案

列出各项单独的审计方案必须适应特定的审计对象并确定经营目标和有关的控制；列出要制订的审计方案的细节。

（8）预算和进度

描述对审计项目要进行的控制以保证遵守预算和进度的限制。

（9）工作底稿

为审计工作底稿、汇集数据的方法、交互参照工作底稿和编制索引等建立标准。

（10）与被审单位一起检查草稿

为审阅所发现的问题、采取的纠正措施、解决审计发现问

题而采取纠正措施的证据，以及为确定讨论这些问题的层次等设定政策。

（11）报告的撰写

对报告的格式、篇幅、宗旨（仅仅指揭示的问题，或是对所检查活动的综合分析和意见）和所报告的管理层次给予指导。

（12）对报告的反应

指导如何处理就报告作出的反应，如果它们不被接受，应采取什么行动，如果这些反应能被接受则如何来结束报告。

2.行政职能

另外需要很多用于指导有关执业内部审计事项的指示，但它们并不真正属于内部审计职能的一部分。另有一本手册通常称之为行政管理手册，既易于修订又易于掌握。如果把它和审计手册相合并是不明智的。行政管理手册通常以人事备忘录的方式编纂，其中各条款在需要时可随时增加修订。现将可作为人事备忘录标题的有关事项列示如下，

（1）办公室管理

①审计部门的组织

②审计办公室的档案制度

③参考书籍

④物料用品

⑤定期报告

⑥内务处理

⑦安全要求

⑧多方的通讯

⑨定期的事务性报告

（2）人事

①人事记录

②出差指示和费用报告

③人员的素质评价

④奖励

⑤对危害性的报告

⑥陪审责任

⑦兵役责任

（3）审计项目

①审计项目的分派

②人际关系——与被审人员的关系

③审计项目的永久性档案

④审计项目的预算估计

⑤要求修订方案和调整预算

⑥利用统计抽样

⑦审计项目采用电算化数据处理程序

⑧工作底稿的保护措施

⑨工作底稿的销毁

⑩与被审计者结束会谈

⑪结束审计项目

（4）审计报告

①期中报告或进度报告

②对审计报告的监督检查

③核对、参照核对并处理最终报告

④审计报告的分送

⑤对审计报告副本的要求

3.杂项职能

审计人员也象大多数雇员一样，会受到业务和行政手册之外的指令的困扰。这些指令可能会扩展、解释或是限制那些手册中的条款，或许他们也会包括那些在业务和行政的规章中并不十分贴切的信息。但是不管他们的关系如何，这些指令仍象溪流般涓涓不断。

这些指令，正式或非正式地通常可见于主管人员办公室中的备忘录。由于他们同样出自于编写或提供手册的人之手，于是便有了同样的效力和影响，并同样要求被贯彻执行。

遗憾的是其他指令通常是象彗星般的一扫而过，最终归入了相应的文档。他们开始沉默，直到他们被违背或是用来抨击对指令的违背行为时，或是被模糊地记起并花时间去寻找他们时才得以重新利用。因此所有这类指令应该以一种专门的编排方式保存在一份杂项手册中以准备随时调用。

这本手册应该精心汇编和保存，这样能保证：一、只有持续具有重要意义的事项才包括在内；二、可定期和正式地更新收编新的信息并删除已被取代的指令；三、这个参考体系便于修订、增加和删除；四、它的指标完整，易于保持并利于迅速恢复信息。

显然各个审计部门的杂项手册是不相同的，人们不可能设计出一套可普遍适用的严格的模式和内容目录。例如一家制造企业就要比一家保险公司承受更多的不确定因素。但下列有关内容提要可以为制订这种手册提供某些指导——这个手册可以节省难以估计的寻找时间，并保证尽可能地贯彻主管人员的指令。（见图式16—8）。

各项备忘记录或指令都应该按照上述建立的体系分别标号。例如，一项如何为研究项目的预算提供信息的备忘录可

标号为G 2.1；随后对雇员进行培训的预算备忘录可标号为G2.2。

六、向管理部门宣传现代内部审计

正象所有成功的推销员所知的那样，成功的销售必须建立在两项基本前提上：即了解你的产品和了解你的客户。推销员必须了解他们产品的每个特点以及哪个特点使之最畅销。他们也必须了解他们有哪些客户以及这些客户想要什么。

当然，就内部审计而言情况并非如此简单。内部审计的结果往往会因审计人员的经验、任期和熟练程度而异。他们的服务对象——真正的客户，是决定着整个企业命运的管理当局——必须作为一种长期的有目的的推销工作来诱导和启发他们。

审计组织的一个主要目标是被管理当局承认为行政管理委员会的正式成员，它因能提供有价值的、令人满意的并在其它地方难以获得的产品而受到尊敬，当出现审计人员力所能及的问题时自动提供服务，并且注意有关公司经营控制的状况和有效性的最新信息。

图表16—8

杂项手册提要

1.我们的组织

①我们公司中的内部审计

②我们组织的结构

③我们的职责和权限

④我们和其它组织的工作界面

2.我们的方案

①规划我们的方案

②和公司公共会计师合作

③与保险部门协调

④与管理部门一起检查审计方案

3.我们的审计方法和技术

①风险的范围

②在审计中采用电算化数据处理系统

③应用统计抽样

④与被审单位讨论审计方案

⑤与被审单位讨论工作缺陷

⑥审计的时间和预算

⑦降低成本的建议

⑧改善经营的建议

⑨审计所需的时间

⑩确定产生缺陷的原因

⑪与被审计单位一起检查审计报告的草案

4.审计报告

①一般报告的格式

②专题报告的格式

③审计报告的分送

④对审计报告的反应

⑤按照原因和重要性程度将发现的缺陷归类

5.内部机构间的协调

①同时进行审计

②审计方案的交换

③研究信息的交换

④审计方案的统一性

6.审计活动的报告

①月度报告

②季度报告

③年度报告

7.其他

①职业活动

②预算

③注意身份的变化

④出差

审计人员应大胆主动地作出努力，使他们的能力引起管理部门的注意。因为管理当局难得挑选审计人员，故他们必须自己站出来并显示自身的价值。这种竞争活动必须有良好的基础。一旦有一个轻率的诺言未能实现，管理当局会大大失望从而不再理会审计人员的努力。

宣传现代内部审计必须起始于有吸引力的服务，这种服务即是审计组织胜任地、专业化地执行审计的能力。在传统的财务领域内的审计应该全面和合理。每个审计人员都应按职业的要求进行工作。每份审计报告必须在形式和实质上都具有职业质量的特征。以审计主任的名义签发的任何文件必须和公司主管经理签发的文件保持口径一致。

所以，管理人员懂得如何期望并信赖在传统的财务审计和审计报告中表示出的最高水平的职业风格。获得了管理当局的信任，审计人员才能发挥其特长，即使在财务领域中也一样。审计人员也因而能采纳管理部门的意见。

例如在传统的财务审计中，很典型的例子如决定是否应该得到或放弃折扣并且比较本期和前期丧失的折扣。自然，这

是一些严肃的问题，但又是一个平淡的、乏味的、不值得引起重视的问题。这类审计的最终报告会引起主计长的兴趣，而更高的管理部门不一定要去阅读这类报告。

然而，如果内部审计人员审查时运用管理的思路会有什么结果呢？譬如：为什么会损失折扣？是怎样损失该项折扣的？会计部门的工作责任、收货部门的耽搁、或是采购部门没有及时将购货凭证交送验收将会对丧失折扣产生怎样的影响？为了获得折扣而过早地付款是否反而会影响现金流量？在折扣期中支付利息而以借款付购货款是否可能节省货币支出？如果获得折扣作为公司的一项方针，那么到底是真正获得了收入呢，还是仅仅偿还了在抱怨中的供货方。

当内部审计人员能够在他们的报告中讨论上述问题时，才会引起上级管理部门的注意。意识到管理部门的兴趣，审计人员能够并且应该改善他们服务的方法，例如：他们可以在审计报告中附上一些图表以使其审计结果更为明显。如果还涉及其它分支机构，他们可以表明自下而上组织的活动对自上而下组织活动的影响。他们可以利用他们的有利条件来确定哪里联系中断，或哪里提供给某组织的信息和报告能够为其它组织所利用。

当资金问题依然是企业的最基本的问题时，他们完全有机会稳妥地深入企业经营机构，揭示某些经营和财务上的问题。同时，他们还可以从会计制度及其记录追溯到企业的各种资源，这样它们就变成了生动的事实、活生生的人，而不是一些枯燥的数据和资料。

财务主管意识到这种新的能力后，便有可能越出他们的职权对此进行研究，但仍在其所关注的范围内——如要求确

定在产品帐户是否合理地反映了车间在生产中的实际成本。这时某些财务审计人员便可谨慎地涉足企业经营的海洋，从而踏上成功的现代化内部审计的征途。

这些特殊的审计人员认为要获得满足财务主管人员要求的信息之唯一途径，是依赖生产控制记录。由此，审计人员探索并完成对全面生产控制文件和报告的一系列调查，并且得以了解如何解决生产经营的问题。审计人员了解到根本不必害怕，因为生产经营问题与资金问题相类似，这些问题仍然是："这些记录的反映是否公允？"和"管理上能否依赖根据那些记录编制的经营报告中所含的信息？"对金额的验证、分析、评价的原则同样适用于实物量。

七、小 结

现代内部审计要取得成功必须以管理部门的支持和认可，并以其为企业提供富有想象力的服务为基础。同时在企业中必须给审计报告以适当的地位来保证能合理地考虑审计所发现的问题和提供的建议。鉴于这个目的，内部审计章程必须明确地列示审计人员的广泛的权限和与此相适应的责任；章程还必须清楚地说明及时和果断地对内部审计报告作出反应的要求，审计人员的职业条例必定要求精干而不是平庸的人。审计手册应该提供准则和指南，而不是详细的指令。审计人员必须不断地努力攀登，主动为管理当局提供服务。他们所提供的服务必须具有一定质量，使之能赢得并保持管理人员的兴趣。

第十七章　选择和培养审计人员

一、要求高质量的审计队伍

审计主任的远见和管理人员的强烈愿望都要求有合适的审计人员方能实现。如果那些制定审计方案、调查并解决问题、作出评价和提出建议的实际工作者均不能满足现代内部审计工作对他们的要求，那么由内部审计来改善企业经营和为企业提供多种服务等只是一句空话。

更重要的是内部审计不是一成不变的，它们在不断地发展。被查的对象一个比一个复杂。当管理部门和董事会在更大程度上依赖审计人员时，他们要求审计方法更具深度和广度。

挑选合适的人员予以指导和培训，促进他们的成长，并对他们作出准确的评价等工作都将耗费审计主任的大量精力。

二、职业内部审计人员的质量要求

为了建立一支高质量的审计队伍，首先应该明确高质量的标准。根据它对智力、技术能力及其应付公司各个层次中人事关系能力的要求，现代内部审计也为它的实施者制定了较高的准则。

这些准则是不可妥协的，被审计的组织会根据与他们有关的个别审计人员的行为来判断整个内部审计工作。因此，审计小组应该具有某些能坚持执行审计主任要求而且在整个

企业贯彻审计工作设想的人员。与其雇佣一个会损坏某项审计任务的人，使小组其他成员花几年才能弥补，还不若人员不足。

鉴于这些理由，内部审计主任在选择人员时必须考虑职业能力和性格特征。

培训首先要提高专业能力和实际的经验，进而再磨炼这种能力。对内部审计人员的培训应该能增长他们进行内部审计工作所不可缺少的知识、技能和训练。内部审计工作的广阔领域使审计对象所要求的完整知识几乎不可能集于一人之身。但是作为一个整体，审计队伍应该能熟练地执行管理部门分派或批准的各种审计工作，或者至少能保证基本熟练程度。各个审计人员应该精通广泛的内部审计工作所需的某些重要技能，能了解其他技能，并能对其进行评价。"内部审计实务准则"解释了这些术语并叙述其适用性。准则的第250.1条中有如下说明：

.01每个内部审计人员都应该具有如下有关知识和技能：

.1在执行内部审计时熟练地应用内部审计的准则、程序和技术。熟练意味着在缺少广泛的技术研究和援助的条件下，对可能遇到的问题运用其知识并予以解决的能力。

.2精通会计的原理和技术以保证审计人员能在工作中广泛地利用财务记录和报表。

.3要求具有对管理学原理的理解能力以便识别和评价偏离企业良好惯例的重要性和显著性。这项理解能力意味着面对各种可能遇到的情况能够广泛地应用各种知识，能辨认重大偏离，同时能进行必要的研究以求得令人满意的结论。

.4要求对某些主要对象进行评价，如会计、经济、商业法、税务、财务、计量方法和电算化的信息系统等。这种评

价意味着确认现实和潜在问题，以及确定是否进一步研究或求得协助的能力。

某些质量特征是现代内部审计所必需的。这些质量特征还包括适应能力、理解能力和决心。

为了应付内部审计工作的多变性，适应能力是十分必要的；内部审计人员为了完成赋予他们的各种任务而适应外界环境千变万化的能力；熟练地掌握审计活动中的专门用语并能用英语表白的能力；对新的问题、新的生产流水线、新的管理活动意见和新的公司目标能迅速反应的敏捷性。

由于审计人员总要与人打交道，理解能力十分重要：有能力把握住对方作出积极反应或产生对立的要领；审计人员理解对方困难并能设身处地为之着想，体察可能触怒对方的敏感性问题；领悟人们对其工作、对他们的经理和公司的看法；使审计人员能提出有价值的问题而不会引起被询人员反感的技巧。

为了解决疑难和开拓未来，决心是非常必要的。要抵制那些使审计人员偏离目标的压力，在作出结论前必须保证自己本身的内部监督，他们乐意为了确立事实和论据而艰苦不懈地努力工作，以使他们能在抨击面前坚定不移。

由于审计人员的专门意见是一种严肃决定，因此要求他们的认识必须是完整、客观和负责的；他们的职业声誉唯寄于事实；在于寓事实于诸关系之中；在于客观地评价他们审计发现的重要性；在于没有个人的私心杂念；在于绝对地可信赖以及对事情全面负责。

围绕着上述的质量特征，还要求审计人员的口头和书面表达能力。审计工作和审计人员闻名于世的对其职业的强烈和积极的态度，以及用新方法解决老问题的想象力和创造力，

造就了现代内部审计人员。

职业内部审计人员高度重视现场工作。1977年一家调查研究公司为内部审计师协会所作的一份研究报告中有以下一段话：

“通常审计人员的工作态度是积极的。例如，他们觉得他们在企业中的工作可以充分体现他们的作用并且有机会为企业的有效经营作出重要贡献。”

“从职业的角度来说内部审计人员的态度也是积极的。例如在回答一项询问时，88%以上的人们认为他们是企业的朋友。从长远来看内部审计人员对其职业的前景充满乐观的态度。他们认为对企业的经理来说内部审计人员的作用将变得日益重要，同时内部审计人员的就业机会在未来五年中也将明显增长。”

图表17—1中的统计数支持了上述关于职业乐观态度的结论：（除样本规模外，用百分比表示）。

图表17—1

观点	完全同意	同意	不置可否	不同意	坚决不同意	回答人数
内部审计为我们提供了对企业各项职能的总的看法	44.7	49.6	2.5	2.2	0.3	766
我觉得我们的内部审计工作对本组						

织的有效经营作出了重大的贡献	27.9	61.3	7.9	2.7	0.3	713
我的职务为获得充分的管理经验提供了机会	27.9	53.5	5.3	10.4	2.8	749
我的部门提供了足够的资金来保证内部审计工作的需要	21.2	48.3	10.3	15.1	4.6	740
我的工作为我在内部审计领域外晋升为管理人员职务提供了良机	23.5	38.0	19.7	13.5	5.3	736
内部审计人员通常被认为是具有专门任务的人	7.1	60.5	16.0	14.7	1.7	707

三、专门人才的来源

去何处发现内部审计人员呢？来源很多。

1.高等院校

来自高等院校的人员是锻炼成希望之才的原材料。要获得恰当的毕业生需要长期的培训计划。审计主任或是一位风度翩翩、热情洋溢并富有良好演讲能力的助手，应该对学生进行一系列的演说。内部审计职业有足够的刺激性、吸引力以及晋升的机会是整个演说的中心。如果这种做法有效，演讲计划应该是长期的，甚至在某些审计人员完全饱和的时期，它们也不应该间断。

2.注册会计师

某些在会计师事务所中见习的年轻的会计师，他们正寻求新的令人兴奋的机会，是会有锦绣前程的。主要会计杂志上的广告能够吸引这些年轻注册会计师的注意力。他们或许宁愿接受现代内部审计这项稳定的职业而不喜欢在小公司里担任主计长或是会计主任。最有吸引力的例证是公司的一些经理和行政主管是以内部审计为跳板而获得现时职务的。

3.公司内部

审计主任可通过观察公司的内部状况而使工作有一个良好的开端。他们能够在实际经营中获得候选人的第一手资料。这些候选人对公司的政策、制度、产品和管理等早已有实际知识。审计人员应坚持密切注意那些具备了基本知识并应予询问的人们，当然是要通过已经建立的渠道来进行。

4.内部审计师协会

协会的专业性杂志《内部审计师》通常为审计人员作宣传，它具有能投送给世界各地的内部审计人员的有利条件。在1980年20000名以上的内部审计人员得到了这份杂志。

四、如何选择内部审计人员

在获得了候选人之后，需要进行两方面的工作：一是面谈，二是测试。

1.面谈

应该经过精心计划和安排与申请者会谈。应仔细阅读候选人的履历和申请表并与他们的介绍人通话。直接与介绍人通话比写信更为有利。通过电话与以前的雇主交谈比诉诸笔墨更为自如、坦率。

面谈应安排在没有外界干扰和压力的合适时间进行。审计主任应首先筛选候选人，如果他们对候选人表示满意，再由有关审计监督员进行面谈。

面谈是一种艺术，要在实践中加以完善。它同时采用两条途径，由主试者介绍职业、公司、前景和工作的性质，由被试者介绍他自己。

在面谈中有些人需要诱导，有些人则要提示。对有经验的候选人的问题一般应包括：

你从事的工作有哪些？

你将怎样去完成它们？

你提交何种报告？

你如何坚持学习进修？

你为什么要调换工作？

你喜欢内部审计的何种业务？

你最愿意被安排从事何种工作？

你的爱好是什么？

你的个人目标是什么？

对于那些尚无经验的候选人的提问一般应包括：

你是如何理解内部审计的？

你对于内部审计听到过些什么？

为什么你认为你乐意从事该项工作？

你喜欢被安排从事何种工作？

你的业余爱好是什么？

你的个人目标是什么？

用编排好的方法保存所有面试者的记录，以利于比较同一职位上不同候选人的质量和资格。图表17—2是一份申请者面试记录的实例。图表17—3则对质量的测定和评级下了定义。

2.测试

有上述这么多的因素要加以平衡，审计主任需要获知每一评级的界面以便决定是否雇佣其候选人。只有时间才能揭示这项雇用的决定正确与否。然而对内部审计人员来说尚不存在与医师、律师、药剂师、会计师一样的标准化测试。但是由某些审计组织专门制定的测试能洞察候选人的写作能力和思维过程。

应该指出有很多审计经理反对这种测试。但是其他人在一定程度上成功地运用了这种测试，并将测试的等级与这些雇员后来工作的评等表的评价加以比较，从而证实了测试的用途。这些比较显示了测试分数与后续评价之间是合理相关的。

政府的法律和法规禁止某些招聘测试，但是与工作有直接关系的测试是允许的。内部审计主任在进行测试之前应该将此提交给负责劳资关系的人员予以检查和批准。

图表17—2

面试评级表

姓名　　　　　　　　　　　　　　　　年龄

学位

最近两次录用单位

毕业学校

证书

愿意改变工作吗？

态度

仪表

老练程度

善于交际

自我表达

动机

智力

说服力

自信心

兴趣爱好

潜在能力

全面评价

我们是否应录用该申请人？

如果录用的话，适用于何种职务？

评论

主试者

日　期

图表17—3

面试评级表的定义

评价的因素：

态度——指对事物的一般看法。

仪表——指人的体貌、雅致、衣着和姿态。

老练程度——指行为举止及情绪的稳定性。

善于交际——与他人相处的表现能力，热情、反应。

自我表达——清晰、简明、有针对性地表达思想的能力。

动机——对成功的魄力、进取心、热情、活力和欲望。

智力——指思考能力、判断能力、机敏程度和思维的组织。

说服力——指影响其他人的能力

自信心——能够沉着，喜欢面向挑战。

兴趣爱好——对本企业和内部审计表示真诚的兴趣。

潜在能力——你对申请人管理人员职务方面潜在能力的印象。

总的评价——对申请人的总体印象。

评价得分：

10——杰出，格外明显的出色（很少适用这种评价）

8——优良，明显超出平均水平，确实突出，使你直接感受并留下很深印象。

6——良好，高于平均水平，是公司的潜在人才。

4——满意，该年龄、经历和所受的教育属于正常。

2——勉强，是尚未满足最低标准的边缘评级。

0——不满意，不适合我们这项工作。

为了保证检查的有效，候选人不能事先知道测试的内

容。因此，将实际测试内容（如以上的内容）打印在本子上，予以广泛流传则是不明智的。各项测试应分别由审计机构自行编制。因此为了方便编制测试题，我们设计了一些内容并提供一个经提炼的实例，但这不是提供一套实务工作的完整的样板。

(1)写作能力的测试

为候选人提供一份审计实况的说明，要求他们按规定的格式写一份审计报告，例如其内容应包括：①背景情况，②审计的目的，③审计的范围；④审计人员的意见，⑤改进工作的建议。以下有二例这样的审计实况：

任何邮寄室的职工可拆开邮寄室内的信封。到最后一天汇款才放到一个信盒内。到这时，这些汇款装入部门间传送的信封内并送交出纳员。（其一）

采购部门的采购员被允许自行编制预期投标人的清单，编制清购单、直接寄给中意的出价人，并从邮寄室直接验收这些完整的标书。（其二）

对申请人的指示应告诉他们不采用技术术语编制报告，以使那些没有会计和采购知识的经理人员易于理解。同时要告诉他们，报告将按照清晰性、连贯性（如何连结）、结构安排和使用语言的恰当性等标准予以评价。

由于并没有简单的数学模式可资依据，对上述测试的估价和评分有一些困难。但还是能取得一些客观的评价方法。对四项准则的每一项都设定最高分值，并且要求两个或两个以上的人各自独立地对测试结果作评分。得分标准可如下：

标准：	最高分值	得分
清晰性	40	
连贯性	35	

结　构	15
用　词	10
总计	100

（2）组织和思考能力的测试

对申请人就某一审计问题提出约25条说明。这些说明的排列是有序的，但是他们的逻辑性顺序被打乱。要求申请人在给定的标题下以合理的顺序重新整理这些说明。这些标题包括目的、范围、控制方面的审计结果、绩效方面的审计结果、意见和建议。图表17—4是一份打乱说明的浓缩实例，图表17—5列示了答案。

图表17—4

组织思考能力的测试

提示：请按恰当的顺序，在所提供的括号中，填入恰当的编号。

目的	范围	发现控制的问题	发现执行的问题	意见	建议
(　)	(　)	(　)	(　)	(　)	(　)
(　)	(　)	(　)	(　)	(　)	(　)
(　)	(　)	(　)	(　)	(　)	(　)
(　)	(　)	(　)	(　)	(　)	(　)
(　)	(　)	(　)	(　)	(　)	(　)

（1）我们同时建议监督员应定期对手册进行检查以确保其先进。

（2）我们的另一点意见是除了某些守则已陈旧外，制度正常发挥作用。

（3）我们对经过检查的图纸的测试，看到它们在支付

前均得到了工程监督员的认可。

（4）我们通过阅读有关说明和面询工艺人员，检查制度和程序。

（5）我们对差错报告的测试表示报告是准确和及时的。

（6）我们发现已为所有的工程师提供了手册草稿，但有20%的手册并非是最新的。

（7）我们还打算查知上述制度是否按预期被贯彻实施。

（8）我们的目的是对保证工程图纸准确性的控制制度进行评价，以检查其本身是否完整。

（9）我们对100份图纸的测试表明，它们都经过了制图检查员的核实。

（10）我们发现所有图纸必须经过图纸检查员有关准确性的核实。

（11）我们还发现经过检查的图纸在正式交付前还必须经过工程监督员的复查。

（12）我们的意见认为控制制度是恰当的。

（13）我们发现手册草案已为工程制图员提供了详细的指示。

（14）我们详细地检查了100份图纸。

（15）管理部门规定了一项报告制度，要求根据生产部门的意见对图纸发生错误的数量进行汇报。

（16）我们建议所有手册应能及时更新。

图表17—5

组织思考能力测试答案

目的：

（8）我们的目的是对保证工程图纸准确性的控制制度进行评价，以检查其本身是否完整。

（7）我们还打算查知上述制度是否如预期被贯彻实施。

范围：

（4）我们通过阅读有关说明和面询工艺人员，检查制度和程序。

（14）我们详细地检查了100份工程图纸。

检验结果：

（13）我们发现手册草案已为工程制图员提供了详细的指示。

（10）我们发现所有图纸必须经过图纸检查员有关准确性的核实。

（11）我们还发现经过检查的图纸在正式交付前必须经过工程监督员的复查。

（15）管理部门规定了一项报告制度，要求根据生产部门的意见对图纸发生差错的数量进行汇报。

作出结论：

（6）我们发现已为所有的工程师提供了手册草稿，但有20%的手册并非是最新的。

（9）我们对100份图纸的测试表明，它们都经过了制图检查员的核实。

（3）我们对经过检查的图纸的测试，看到它他在交付前均得到了工作监督员的认可。

（5）我们对差错报告的测试表示报告是准确和及时的。

意见：

（12）我们的意见是控制制度是恰当的。

（2）我们的另一条意见是除了某些守则已陈旧，制度能预期发挥作用。

建议：

（16）我们建议所有的手册应能及时更新。

（1）我们同时建议监督员应定期对手册进行检查以确保其先进性。

该项测试的评分采用从100分总成绩中扣减的方法进行。每条说明与标题相符，但顺序错误扣减二分，每条说明与标题不符各扣减四分。

（3）辨别事实和猜测能力的测试

事实是客观存在，是经过检验或可证实的命题，可进行推断而得。猜测则是用不充分的证据作为事实的东西。无法区别上述两者的审计人员则需要帮助。因为搜集事实、评价事实并从事实中得出结论，而不是只凭猜测，是他们工作的核心。

在评价真实和谬误的过程中，最大的障碍往往是想当然地冒然地下结论并且把貌似真理的现象当作确凿的事实。缺少经验的审计人员，甚至是一些审计老手也往往会视现象为实质而得出不合理的结论。这里有一份为粗心汉布满陷井的精细测试，其目的是为匆忙下结论者发现过错，并使其他审计人员引以为戒。

图表17—6列示了这份测试。答对85%或以上者为优秀；75%为良好；60%为中等；50%为较差；低于50%为不及

格。这份测验仅仅给出了五个实例，但事实上它可以为解决25—30个问题提供依据。

图表17—6

区分事实和猜测

如何进行这项测试：

尽管下面的说明有些部分有意含糊其辞，但应被假定是完全真实的，故而要十分仔细地阅读。允许在测试过程中回顾前面的说明。

阅读说明的有关评价。在每项评价的旁边指出其正确（T）、错误（F）或有疑问（Q）。并在你认为是合适的字母上划圈。如果对其确信无误，圈上F或T，如果对评论有疑问则圈上Q。

依次判断各项结论。一旦作出选择，不能再作涂改。

（在这个例子中，我们在括号中列示了该题的标准答案及理由）

说明：

一份在1981年5月15日签订的XYZ公司的30305号订购单向ABC公司订购了每件为$10的铸件10个。ABC公司的业主是XYZ公司铸件购买者杰·布鲁的一个兄弟。

结论：

1.一份购买10件铸件的订单是由ABC公司在1981.5.15发出的。T.F.Q

（不一定，因为我们仅知签订购单的日期，而不知订购单发出的日期，它也可以在更早的日期从电话中予以确认）

2.杰·布鲁和ABC公司的业主是兄弟。　　T.F.Q

（正确，这点已被明确）

3.杰·布鲁把一份购买订单给了他兄弟。　　T.F.Q

（不一定，杰·布鲁虽然是铸件的购买者，但这份订单可能由其他人发出，因为杰·布鲁可能正在休假）

4.30503号订购单是81.5.15签订的。　　T.F.Q

（不一定，上述说明中仅指出30305号订单是81.5.15签订的，我们并不能得出30305号订单也是81.5.15签订的结论）。

5.30503号购买订单的价格是$100，不考虑折让条件。

（正确）　　T.F.Q

五、如何定向培养

与培训不同，定向意味着为新的审计人员指出正确的方向。刚到一个新的审计部门，起初可能很不适应。新录用的人员希望热爱并敬重他们新的环境。他们希望能向周围的人学习，因为周围的人知识丰富。他们希望在他的新的部门和职业中感到安适。这些想法是天真的、糊涂的。经过一段时间，他们便知道如何把握自己。但是早期的耽搁、混乱和缺少组织安排会在他们脑中留下烙印并将产生不良的反应。

因此，对新录用者的定向培养应予仔细的考虑和安排。应该指派审计组织中具有强烈的教师意识的人员，向新的审计人员介绍环境，引导他们走出新要求的迷宫。这个良师益友也应具有充分的准备，要有具体的方案和精心设计的有关材料以从容自信地完成这项工作。

一般而论，定向的时期至少应花三至四天时间，并应有四个阶段：向新的审计人员介绍情况；讨论审计部门的方针和审计办法；阅读政策条文、程序、审计报告和工作底稿；

反馈新的审计人员学习情况。

这些活动的各部分是各自独立的，不受约束的，以使新的成员既不感到过分兴奋也不感到厌烦。

当新的审计人员显然已经通过了上述各项个人的常规性手续后，则应与审计主任就公司和职业进行从容交谈。此后，他们由导师安排到各自的办公桌，使有工作和安适的感觉。然后他们还应被轮流介绍给其他人员，由导师简单地向原有成员介绍新成员的履历和背景。

导师应为他们提供审计手册、职务条例以及其它必要的工具，并且简单叙述日后工作的情况。这时，最好能确定该新录用人员到了新的工作岗位，或新的环境后他个人所需关心的业务。对于任何必要的中断时间都应制定规定。所有这些均应事先有所考虑以免加重新录用人员的思想负担或干扰他们的定向培养。

定向培养的深度和广度通常取决于这些新的审计人员的经历。导师应熟知他的经历。当然，一个人从企业内部转业的雇员或是刚毕业的学生以及来自其它公司的有经验的审计人员在定向培训时侧重各有不同。

一份概括介绍公司和内部审计部门的培训指导是掌握所需信息的重要渠道。这种指导应使新的审计人员能即刻拿到手以便求得各种问题的解答。当然各公司应制订自己的培训指导，然而为了有利于编制，图表17—7列示了这种指导的纲要。

导师们还要有一份正式的方案以资记忆在培训中要解决的问题。图17—8便是一份这类方案的实例。

图表17—7

适应性指导

目的：

引导内部审计的新成员适应新的环境。

在我们安排您进行审计考核前指导您回顾一下有关行政和技术事项。

组织：

公司：提供公司组织的概况和主要管理人员的名单。

内部审计：表明内部审计在企业中的地位，提供与审计工作密切相关的人员名单。

行政事务：

工作时间　公司指令的性质　工作进度日报

行政事务手册　工薪支票的发送　审计手册

定期报告　物料用品　安全事务　工作安排

待遇：

休假　应征服务　病假　退休金计划　节假日

保险　参加陪审的责任

图表17—8

新录用人员适应性培训方案

这里提供的方案将对前面的适应性指导作出补充，并且帮助培训工作的管理者在总体行政事务和部门审计方法的技术问题等方面向新的审计人员提供补充信息。这个方案应补充被认为是必要的信息。

依照各人的不同经历，这段适应性培训至少要花3—5天。口头指导和任何参观均应分散在阅读期中，以便适应期不至枯燥。

1.内部审计组织

向审计部门的其他成员介绍新的审计人员。

讨论审计组织的目标以及他们将如何完成目标。特别要说明晋升的机会并告知公司有关挑选管理人的政策。

向录用者提供实用手册的副本并要求他们阅读以便熟悉其内容。

讨论：

（1）所有内部审计成员的岗位职责和责任，从审计主任到助理审计员。向新的审计人员提供他们的工作指令的副本并且回答他们提出的所有问题。

（2）讨论同审计范围、审查、管理记录和报告以及与传递信息有关的审计准则。

解释审计工作是如何控制的。

（1）长期计划

（2）具体工作方案的基础：根据以往经验需周密检查的范围、帐户流程图、管理方面的具体要求等。

（3）讨论各种管理上所要求的定期报告

（4）讨论工作安排。

2.公司

要求新的录用者，参加公司所提供任何专门的适应性教育的课程。

（1）回答新的审计人员就课程指令而提出的任何问题。

（2）安排一次对工厂的参观，如果必要的话还可以在公司的课程期间再增加参观。

（后续）

图表17—8（续）

要求新的审计人员了解：

（1）公司结构图。

（2）公司的主要信息。

（3）最近企业的年度报告。

使新的审计人员了解总帐、明细帐和会计分录。并向他们列示会计帐户的结构和内容。

使新的审计人员了解工作指令系统以及管理费用的归集和分配。

把他们介绍给他们在工作中要接触的管理人员。

3.内部审计

应该引起新的审计人员注意的是：

（1）《内部审计的实务准则》

（2）《责任说明书》

（3）《职业道德》

（4）由内部审计师协会发表的《内部审计师》、《内部审计的文献目录》、以及补充资料和《研究报告》等审计部门的参考资料。

要求新的审计人员阅读《内部审计师》的有关文章和涉及现代内部审计的其它期刊。

检查制订审计项目的步骤：

（1）解释在本组织中采用的标准形式。

（2）解释进行的初步研究，例如对有关的永久性文档、主要方案、组织图、审计程序和以前的工作底稿进行检查。

（3）解释在何时且如何编制审计方案，强调对活动的主要目的、计划控制进行识别。

（4）讨论对审计、审计流程图的编制、审计抽样和计算机辅助审计的调查方法。

指导新的审计人员阅读某些经选择的工作底稿，告诉他们如何组织材料以及怎样用来证实审计报告的内容。

对于工作底稿某一部分的讨论，通常应包括：

（1）主要信息，包括适用的指令、程序、实务、工作流程（附有流程图）、统计资料和关键控制点。

（2）目标：目标应和方案密切相关，并且，在必要时可扩展方案。尽可能包括成本、质量和时间要求。

（3）范围：表明干了些什么工作？干了多少？同时提供信息和数据的来源。

（4）审计发现：用记录审计测试的表格来证实事实。审计发现应和目的相呼应。很多审计发现可能只与一个目的有关。

（5）意见：根据审计结果所作的结论，对于每一目的应有一个意见。这些意见应该明确指出满意或者不满意，应用"未发生例外事项"这样的说法是不足以表达的。

（6）测试工作底稿：工作底稿应证实审计发现。它们应能表明测试的范围及其充分性，或列示测试受到限制的原因。要概括工作底稿，这使检查者便于根据审计发现找到的细节。只要可能就使用客户的记录、报告、表格的副本等以避免不必要的复制。

讨论审计发现的缺陷。它们应当完整地记载，这些书面的证据应该能说明：

（1）究竟错在哪里？

（2）这些缺陷是否违反某些指令，或仅仅是不完善的行政管理。

（3）这些缺陷的重要性，如果不予纠正会产生什么影响。

（4）引用了什么证据来证实缺陷的存在及其范围。

（5）这些不足应由何人或是何部门负责。

（6）这种不足是否仅与控制或操作有关，还是与这两者有关。

（7）产生这些不足的基本原因何在。

（8）审计人员建议采用何种纠正的行动。

（9）客户对于缺陷的意见，他建议如何作出纠正。

为新的审计人员提供典型的审计报告的副本，解释报告各节的内容，其目的以及采用的不同格式。

讨论检查审计报告草案的程序。

讨论评价正确行为和揭示审计项目的责任。

4.评价和追踪

新的审计人员刚开始着手审计项目时，培训导师应该经常与他们保持联系，看看他们是否需要回答审计人员在各自的工作实践中碰到的问题。

大约在一个月之内，导师应该与每位新的审计人员会面，重温培训方案中涉及的问题，并且强调易被忽视的问题。有一种方法是把审计方案作为一张问题式调查表来向审计人员提问，以便讨论和解答。

六、培训高级审计员和审计监督员

每个审计组织都必须有一项正式的培训高一级职务人员的方案。这至少有两点理由：首先审计人员应能亲身体会到他们有机会表明自己能胜任责任更重大工作的能力，有机会

逐级晋升。其次，任何机构，包括审计部门，都不能无视重要人才的突然流失会给工作带来的灾难。一些明显比其他人更有能力的成员应该在尽量保持正常的工作秩序的状况下予以晋升。

从审计人员的总体考虑，在总的培训方案外，还应该为高级审计员在指定的预备期提供审计监督员的职务，同时为审计监督员提供审计经理的职务。通过这些培训安排，审计人员学到了担任更高级职务的诀窍。管理部门评价他们接管这些职务的能力。他们本身则对自己能否担任这项职务有所了解，或者明白自己对这项高级职务力不能及。

通过这个培训制度，审计主任就能制订候补人员的规划，并递交给行政主管，以表明审计机构并不是一个死气沉沉的绣花枕头，而是一个生气勃勃的实体，它有能力经受人员流失的冲击。

在培训期间，当审计监督员的队伍暂时人手过多，老资格的监督员可以暂时离任，充当指导受训人员的导师。他们也可以从事审计方案、技术和实务的研究；检查工作底稿、审计报告和执行的方式以察看审计准则是否得以贯彻；或是编制新的审计手册和培训辅助项目。

同样，当一位审计监督员在参加经理培训的期间，审计经理可以承担整个审计机构的方向和职能等长期项目的研究，譬如说在半年休假期认真回顾本部门的工作以确定是否正按计划进行工作，或者是否应探索新的方法和领域。

七、如何促进继续教育

太多的人，包括审计人员在内，都抱有一种天真的想

法，认为教育仅仅是发生在学生课堂中的事情。随着时代的发展，这种糊涂的想法逐渐被消除，但是冷漠和缺少明确的方向仍然是当前阻挠教育发展的令人沮丧的可怕障碍。

在整个企业界，技术发展的浪潮足以充分展示审计人员必须懂得如何在新技术潮流中破浪前进，否则便随波漂流，不能胜任。只要审计人员不能追随潮流，审计管理部门对他们和对其本身都有责任安排审计人员继续学习。

尤其是内部审计，作为一个企业界相对来说的新生儿，它必须能即刻获知并且着手处理管理部门必得应付的各种情况。对于一个先进的审计机构来说，对其成员没有一项正式的职业教育规划则是不可饶恕的。这种教育的形式可以有许多种。

八、个人进修

作为职业人员，如果他们想要保持自己在职业界的生命力，就必须继续正规教育。一旦中断学习，他们的职业生命就开始衰退。现代内部审计人员如同他们为之服务的现代企业经理一样，应该迅速成为专业人才世界中的多面手。凡是属于管理科学中所有新的理论和观点都应成为他们吸取的养料，这样，他们足以跟上时代而充当“管理部门的耳目”。

在专业杂志中新的见解和理论给他们以感受和启发，但是，只有在正式的大学课程中方能获得审计实务所需的全部知识，从而保持他们业务上的领先地位。如果可行，每个审计人员应当时常在大学里选读一门正式的课程，倘若附近没有合适的大学，则也应学几门相应的课程。正式大学课程有一套训练方法，有家庭作业、学习指导和成绩，它所要求的

不是靠个人自学所能达到的。

在企业和政府的社会中，同其它事情一样，当审计人员看到管理部门重视教育工作时，他们就会认真地考虑学习的可能性。但是如何激发这些人员的学习积极性呢？主动的人们具有内在动力并希望自我更新知识，其他人则需要帮助和指导。管理部门应该进行如下这些工作：

指出成为执业内部审计师的优越性；

在办公室里提供一份当地大学的预修课程目录；

让人们了解工商管理硕士课程有许多对内部审计人员有益的学科；

要求审计人员在每年年初递交一份书面材料，说明他们打算如何改进知识结构；

与审计人员讨论由他们自我更新知识的长期和短期计划；

张贴选课的审计人员名单，标明已完成进修的人员；

在名单上列出由公司资助将参加管理人员培训课程的审计部门人员的名字；

让整个审计部门的人都明白，公司优先考虑并且给继续进修的审计人员提供机会。

这种进修不但对个人有益，而且通过全体会议，这些知识会传授给其他人员。

1.全体会议

全体会议有着不同的类型，其目的也各不相同。它们可以用于交流或加强日常管理事务，甚至可以让人出气抱怨。

作为审计组织中管理制度的扩展，全体会议有利于增强理解当前上级的指令，并解释新指令的目的。会议又是改进审计人员基本知识的论坛，例如关于编制报告、制定审计方

案等知识。

由于较复杂方法的应用越趋重要，这种会议可成为传授这些技术的课堂，如利用计算机进行统计抽样、建立模式、运用概率理论和其它运筹学方法。

全体会议也可被用来作为安全阀，在精心指导下，审计人员能够有机会审理一些事情，诸如行政管理程序不当，提升的可能、工资问题、管理工作细节、缺少沟通联系以及其它潜在的棘手问题，以便它们不致于恶化。

要给这些会议制定基本法则。在开会之前请人们准备具体的问题；并且作为准备工作的一个重要步骤，一些细微问题、甚至不恰当的问题应予以安排，以便一些害怕提问的人能勇于提出自己的问题。

全体会议应该正式规划。同时应拨给一定的预算以满足举办和参加会议的需要。会议的日期和会议工作人员都要求在年度审计方案制定期间明确。

每次会议给一个或者更多研究课题，制定课程计划和介绍这些课程，并且由他们主持会议，可以使有教育意义的全体会议获得双重结果。采用这种方式，他们一方面扩展了自己对课题的处理能力，并且懂得如何与听众打交道，尤其是那些爱提疑难问题的听众。

至于每项任务要花多少审计日程，事前应作具体安排，以使该审计项目不至失控。同时，要任命一个审计监督员，这样审计人员就有人可以商量，可以排除障碍，并且谨小慎微地把握可以达到的目标。

现将这类全体会议可以考虑的题目列示如下：

制订审计方案；

提出工作底稿；

概括审计报告；

列示审计发现的缺陷；

叙述令人注意的审计发现之缺陷；

选取样本；

确定置信区间和精确度；

决定在不同的情况下采用的抽样技术；

审视与详细的审查；

纠错行动可接受的证据；

公司新产品；

公司新制度；

来自于其他公司人员的建议；

运筹学技术。

2.内部审计师协会

与其他专业的组织相类似，内部审计师协会也为其成员提供继续深造的机会。《内部审计师》这本协会的专业杂志是管理审计的主要信息源。它的研究报告是信息的最佳库存，并且对审计工作的具体步骤进行了指导。协会又是现代内部审计有关教育的主要基地，在协会中能够举办各种讨论会和广泛系列的研究课程，包括电算化处理程序、统计抽样和改善人员素质等。

协会的地区会议为出席者提供了审计和其他有关题目的听讲机会。在会议的交际时间，与会者的相互交流往往能发掘真谛。这些信息对正在进行的审计项目很有价值或者能为某项老问题提供新的见解。

地方分会还能够解决管理上的难点，这些解决办法通常很难在办公室里获得。作为审计委员会的负责人或审计主管人员，他们就有机会进行管理决策，试行新的方法并且扩充

专业队伍。

成员在协会中的关系可以不必因外出而中止。行将外出的审计人员应该参阅会员的通讯录。通讯录能指明离出差点最近的地方分会和分会会议的时间和地点。

此外审计管理部门必须主动给予启发、鼓励参加、树立榜样，表示管理部门支持人们加入协会并且为他们提供必要的时间和其他支持。

3.研究

研究是一种能够带来多种额外收益的深造形式。它不同于往常学生只能反馈教师灌输的那种课堂教育形式，学生通过研究成果得到提高。通常这种成果在意义上超过了课堂上所给他们的成绩，并且有实际的好处，有时这种好处是无法替代的。在课堂上，课堂成绩不久将被遗忘，或最多有益于学生本人，但是为自我满足，不是为分数而在课外完成研究报告就有持续的价值并且有益于他人。进而言之，研究者既是学生又可成为老师。

和其它进取性的事业一样，审计部门应该鼓励其自身领域中的研究，以拓宽前景，增强成员的能力。此外，审计主任应给研究项目以自主权并且在正式制订的方案中给予支持。

专门研究项目的制订应该列入年度方案。研究项目应配备项目人员和预算。研究人员的选择可以着眼于人员的专业倾向，并且考虑这项研究对他们是否有益。

研究项目可以分配给个人或是小组。这些小组应由已被证实或有潜力足以激发其本身和其他成员干劲的人担任领导。

关键在于方法和具体执行上的职业风格，并且具有可使

研究成功的管理系统。

完成了课题的选择，研究人员应该提请管理部门批准他们的研究目标、衡量进度的计划安排以及对最终研究结果的估计。结果可以是一份报告，一个方案或是一项建议的行动方针。超出的时间应计入项目费用。需要延长时间和增加预算，应象对待正式的审计项目一样予以处理。

研究可以按原计划进行，意在开拓崭新的见解，或者是对信息的积累和排列从而确定原先的方法是否继续有效。研究课题遍及审计活动的各个方面，如：

电算化审计程序的应用；

经营审计的高级编程技术；

作为审计工具的模拟和游戏理论；

高级工作底稿技术；

评价人力资源的方法；

审计报告的分析技术；

如何有效地分析购置活动；

手工审计风格的发展；

运用运筹学技术来满足审计的要求。

一份摘自于研究报告的实际研究项目的说明列示于图表17—9中。（见图表17—9）

图表17—9

关于采购业务审计的研究报告

绪言

采购费用是公司所有支出的主要部分，这些支出发生于很多人员参加的各种采购业务。要完成对于所有这类活动及其人员进行审查，目前看来显然是不可行的。因此，审计工

作必须直接针对那些由于不正常的采购活动会对公司资源损失和浪费构成重大风险的有关领域。

为了这个目的，我们制订了一个研究项目以确定怎样通过确认实际或是潜在的风险和指出相关的控制而得到采购业务审查的合理的范围。

目的和范围

这个研究项目的目标是（1）确认采购过程所固有的主要风险区域，（2）建议可行的防止风险的控制方法。

为了达到上述目的，我们采用了"头脑风暴"技术。研究委员会的成员收集了大量关资料并列示出各种采购活动中可能遇到的实际和潜在的风险。对于每种风险，我们试图提出某些控制形式用以防止不正当或不合理的采购活动。

然后我们将各种风险区域分组，并且为各组制订了活动的目标和提供了充足的信息，以把握这些活动的背景。

研究的结果

我们的研究把风险的范围及其控制分为八个大类和四个小类。已确定的分类情况如下：

（1）出价的过程；

（2）无竞争的采购；

（3）分散的定购和收货的地区；

①边远地区的采购活动；

②直运采购的材料和货品；

③无库存存货计划；

④公司自有材料从供应方到第三方的装运。

（4）外部生产；

（5）通用购买订单；

（6）购买订单的变更；

（7）以定额备用金支付采购费用；

（8）时间、材料、工时的获得。

列示了风险区域和所建议的控制。风险的区域不仅包括了实际的风险（选择了不合格的供应者），而且包括了潜在风险（唯一途径的采购）。简易起见，我们将此都定义为风险区域。在不同的组别中，同种的风险区域会出现多次，因为同等的风险区域同样适用于两种或是更多的组别。对有关的控制亦是如此。

我们认为对这些风险区域的检查和评价，是采购业务审查最低限度的审计工作。我们希望强调，风险单不能用作检查清单，后者完全能用来满足审计目的的达到。因为（1）能替代富有想象力的、有创新精神审计的方法是不存在的；（2）清单和研究报告日期编制的综合信息几乎一定会由于新的情况、程序和制度的产生，随时间消逝而发生变化；（3）要成功地列示如此广泛而复杂的采购活动中每一个想到的风险区域实际上是不可能的。

然而，合理使用风险单应能作为恰如人意的审计指南，并且在采购机构安排审计工作时，至少能保证最小的审计范围。

报价程序

（1）活动的目的　指通过竞争的方式，以最有利的条件考虑到质量、价格和时间因素来获取所需的材料、货品和劳务。

（2）综合信息　为了保证合格的供应商能够按时以合理的价格提供材料和劳务，已建立的书面程序提供了下列控制。

①除了某些报价的请求被认为完全不可能的特殊情况

外，对所有被购买的商品进行竞争性报价是采购部门的方针。

②通常是从所有预计的供给商那里可得到书面报价单。对任何10,000美元以上的采购活动应无一例外要求事先获得报价单。

③凡估计超过1,000美元采购的对未来报价人都要事先报请管理者的批准。

④购买者要在请购单上列示收到投标的数目以及出价以口头还是书面形式表示的，如没有竞争性出价时还要说明其理由。

⑤只要可能，应从供应方获得书面价目表，并应将它置于有关购货代理人的控制之下。

⑥购买方将选择能够按进度使人完成工作的最低出价人，并且要说明不选择低价出价人的理由。

因各种压力所致，经常会引起避开已建立的程序的动机，这种回避通常发生在下列风险区域。

风险区域

对各种可能的供货来源作出片面或拙劣的初步选择。

选择供货者和打印并邮寄征求报价单的职权属于同一个部门。

授权由采购部门编制报价单并且直接从收发室或从供货方得到报价。

收到的是供货方的出价单而不是公司发出的征求报价单。

接受了口头的非征求报价单形式的出价。

对少于三个出价者情况的决算。

对于非低价出价人的决算。

将一些从供货商那里得到的出价信息泄露给另一些受到亲睐的供货商。受亲睐

的供货商只与那些被认为是出价较高的供货商竞争。

对于那些不受亲睐的供货商的产品说明以及影响成本的其他事项要比对受亲睐的供货商严格得多。

仅向受亲睐的供货商通告出价时间的延长和征求出价单的变更。

可能或选定出价的供货商串通出价。

控制的建议

在完成和寄出征求报价单前，由采购监督员和质量控制与财务人员对出价人的报价单进行检查和批准。

打印并邮寄征求报价单应由采购部门以外的其它部门来承担。

应由采购部门以外的机构来承担接收和保存报价文档的工作，直到结帐日为止。

对价格状况进行具体分析，以查察与"购买各项条件"相背离的销售条件。

由相应的管理部门来检查和批准这种出价方式的应用。

对建议的供货进行检查和批准。

要求供货方出具一份书面的出价确认单。

由相应的管理部门对出价过程予以检查。

规定少于三个出价的决算要有书面的解释和理由，并由相应的监督部门对这些原因进行检查。

规定要有书面的理由和经管理部门的批准。

报价应在证人面前启封。

由管理部门对出价者的名单进行检查和评价。

应由采购部门以外的机构来负责数据的收集。比较和邮寄报价单。

延长和变更的有关通知应由原来掌握征求报价的部门（非采购部门）来完成。

通过应用部门来估计合理的价格。

审阅商业期刊，以查知

现时价格。

由采购业务的管理部门，与同行公司的对手们联系，以查知他人如何出价。

九、人员素质的评价

对其本身成员进行评价是内部审计职业固有的特殊问题。某些审计项目无法发挥审计人员的能力。另一些项目则超出他们的潜力和经验。还有一些项目原先是以平淡无奇、缺乏想象力的方式实施的，但通过某些审计人员的新颖的构思和创新使得其达到了前所未有的高度。在构筑评价体系以便公平合理地评价其审计人员和审计部门时，上述所有因素都应加以考虑。

为了更好地合理评价有关事实，需要设立衡量业绩的客观标准和一贯方法。为了有助于这种新型的人事关系的建立，凡是被评价的人都应该完全了解评价的标准和方法。因此，人员备忘录和指令中应明确列示评价的政策和方案。这些指示应能明确说明怎样才是优秀、良好或是不合格的业绩。它们还应该明确通常在何时或是间隔多久进行一次评价，以及怎样进行评价。

审计组织的规模对于评价方案的组织规划有着重要的关

系。一个仅有五、六个审计人员的审计经理应能轻易地评价其人员并且不必规划组织。一个庞大的审计组织有不少审计监督员、很多审计项目负责人和助理审计员，它的审计经理与审计人员就难于密切接触，这时只有审计监督员能够亲自与审计项目负责人接触。而后者再去同他的助手接触。审计监督员越多，对这个部门所有的评价能以同样方法进行的可能性就越小。

于是，当审计经理们要进行一项人员素质的全面评价时，就能完全公开他们是怎样确切地评价其人员的。当审计人员在该年度中接受了不同的审计监督员和审计项目负责人的检查时，审计经理们应该谨慎地听取这些评价者的结论和评语。因此，由审计经理来组合和斟酌由多位审计监督员或审计项目负责人对人员的评价并且在合适的场合与本人讨论，这样就显得较为合理。不同的审计监督员以及审计项目负责人很可能会有不同的评价准则、好恶以及偏见。最终评价的质量应被中和，由部门的一个代言人来处理这项总是棘手而又是人际关系的关键方面。

有一个颇见成效的方案（不会是尽善尽美的）提供了如下的模式：

每项审计任务终结时，审计项目负责人为每个助理审计员编一份评级表，而监督员则为审计项目负责人编制一份评级表。由于任务各不相同，对每一任务评级就有其必要。它并不讨论实际的数值或描述性的等级，然而，对所视察其特定项目的强弱要安排一次谈话。

谈话成功与否视技巧而定。作出的评价应有建设性，面谈的情景应热烈、有鼓励性。评价者能获成功的一种策略是坦率交谈，询问审计人员对自己执行的工作有何想法，从中

有何得益，他们在哪个领域获得了改进。这种谈话很有价值。因为让审计人员对不利于自己业绩的缺点盲目不知再去从事另一项任务并且继续损害自己的工作，则是于心不忍的，除非他们已能认识自己的弱点并且志于改进。

监督员和审计项目负责人有责任帮助下级认识自己的弱点，也有责任对其雇员施展机智和同情心。这样，由审计人员自我评议而认识弱点可能最易奏效。大多数人都喜欢谈论自己，让审计人员挖掘自己，可望在最少摩擦情况下达到谈话的目的。

在六个月或十二个月的期终，审计经理组合每个审计人员的不同评分，并与他们讨论评分结果。有些组织中，因调整薪金而定期进行讨论。目的均在于认识评分的重要性。在另一些组织中，定期讨论与调整薪金的面谈无关，这就使重点放在改进审计人员的工作，而不在于奖赏或惩罚他们。

对个人来说，评分和面谈特别重要。在大型组织中，这往往是一年内审计人员与经理面对面会谈的唯一机会。会晤应安排得从容不迫，洋溢着对审计人员的问题、目标、抱负的真诚兴趣，并热衷于帮助他们搞好工作。

当填写评分表时，评价人员应该注意区别技能和特性。两者都是重要的，各自有着不同的作用。由于每个项目存在着不同的问题，对技能的评分应该适用于特殊项目的完成情况。而特性的评价则涉及到审计人员整个工作生涯中的质量。由于评价者依赖主观准则，故难于评价审计人员的特性。但是审计主任应当了解重要的特性，因为它们可以影响对某个审计人员的决定。

例如，当一个项目需要与公司高层联系时，便不能指定一位虽精于业务但其貌不扬或不善辞令的人来充当审计人

员。同样，当一个项目要求大量助理审计员时，也不宜由不具有领导素质的人来充当。

在实务中，评分表的格式有多种。其中不少格式可以同时对审计人员的技能和特性进行评价。下面举一些实例列示于图表17—10至17—13中。

在图表17—10和17—11对各种各样的专题和特性作了数值评分，并对数值赋予叙述性的含义。图表17—10和图表17—11分别是对助理审计员和审计项目负责人的业绩评价表。数值评分可将不同的审计人员进行定量比较。表格上评价的质量可以自行解释。这些形式也提供了业务上难易程度的评价：如等级A是相对简单的工作；等级B是中等难度的工作；等级C特别难。这些因素可用于调整分数。对于较简便的业务扣减5％而对难的业务加5％。

图表17—12是一份只供叙述性评价的表式。助理审计员和审计负责人用的表式相同。但是在需要区别上述两种人时，某些因素要标上"不适用"。图表17—13提供了对业绩因素的解释。

图表7—10

审计人员素质评价表——助理审计员

总分

姓名： 期间：自 至

工号： 职称：

组别：（ABC） 签名 日期

计划和组织能力：	优秀	很好	良好	一般	不满意
对所分配审计工作有关的程序和问题纳理	80	72	64	48	32

解。					
既能遵循审计项目负责人和部门手册的指示，又能对其中的不合理和不可行部分提出疑问。	60	54	48	36	24
组织并规划所分配的工作，用以提出有深度的关键控制点的范围。	60	54	48	63	24
合　　计	200	180	160	120	80
现场工作能力					
工作底稿的准确性，指计算参照和统计分析。	90	81	72	54	36
审查的彻底性，然而要知道在何时应建议中止调查。	90	81	72	54	36
对检查业务的合理测试	60	54	48	36	24
对执行工作所作记录的充分性，以表明审查的性质、范围和结果。	60	54	48	36	24
完成所要求的现场工作，不留零星未决事项。	40	36	32	24	16

对审计发现的概括，以有利于检查。	40	36	32	24	16
评价审计发现以形成意见，并在估量重要性时运用判断。	60	54	48	36	24
谨慎地编制和组织工作底稿，恰当地做好索引，参照签署和标上日期。	60	54	48	36	24
合　　计	500	450	400	300	200
口头表达能力					
口头表达的清晰和简明扼要	60	54	48	36	24
有针对性	40	36	32	24	16
合　　计	100	90	80	60	40
书面表达能力					
以清晰、扼要、简明的语言撰写工作底稿的评论，概述和说明。	90	81	72	54	36
写作素材的提炼	60	54	48	36	24
合　　计	150	135	120	90	60
管理能力					
符合指定工作的预算和进度	60	45	40	30	20
总　　计	1000	900	800	600	400

综合特征（在适当的描述性等级下用勾号表示）

警觉性、活力和积极性。

举止文雅、思想开放、老练和易于合作。

具备既能勤奋工作，又能遵守公司工作时间的工作习惯。

充当工作负责人的能力

能在一般监督指导下成功地贯彻各项工作的能力。

附注：

讨论需要强调的特别属性以便改善该审计人员完成责成任务的能力。

图表17—11

审计人员素质评分表——审计项目负责人

总分

姓名： 期间：自 至

工号： 职称：

组别：(ABC) 签名： 日期：

计划能力	优秀	很好	良好	一般	不满意
理解有关审查活动的程序和问题，即认识审查这些活动的目的，以及这些目的和公司有关目标的关系。	40	36	32	24	16
把握审计方案中关键控制点的范围，对特	60	45	40	30	20

别重要的控制点加以适当的关注和重视。					
计划测试的性质、独创性，切实方法的适用。	30	27	24	18	12
计划测试的程序采用适当的抽样技术。	30	27	24	18	12
合　　计	150	135	120	90	60
现场工作能力					
完成所要求的现场工作，完成所有规划的步骤；取消某步骤的充分理由。	20	18	16	12	8
工作底稿的准确性，指计算参照和统计分析。	70	63	56	42	28
审查的彻底性，然而要知道在何时该中止调查。	70	63	56	42	28
对检查业务的合理测试。	40	36	32	24	16
对执行工作所作记帐的充分性，以表示审查的性质、范围和结果。	45	41	36	27	18
对审计发现的概括，以有利于检查。	25	22	20	15	10

评价审计发现以形成意见，在估量重要性时运用判断。	65	59	52	39	26
编制和组织工作底稿，有适当的索引、参照、签署和日期。	40	36	32	24	16
合　　计	375	338	300	225	150
报告的起草能力					
审计报告有充分的证据支持，是衡量根据审计发现得出的结论能否经受各种强有力的责难。	60	54	48	36	24
按照相应的重要性，恰当处理审计发现，对较为严重的审计发现投注更多的考虑。	60	54	48	36	24
报告的组织，即按照逻辑和先后次序编排资料。	50	45	40	30	20
按照部门的指示来编制审计报告，遵循部门手册的规则。	40	36	32	24	16
审计报告的语言应清晰和确切，使不具备专业知识的阅读者对审计发现的含义能一目了	50	45	40	30	20

然。

检查以消除差错，保证编制报告的正确性。	40	36	32	24	16
合　　计	300	270	240	180	120
口头表达能力					
清晰并简明扼要	60	54	48	36	24
有说服力	40	36	32	24	16
合　　计	100	90	80	60	40
行政管理能力					
符合预算	40	36	32	24	16
按照进度	35	31	21	20	14
合　　计	75	67	60	45	30
总　　计	100	900	800	600	400

综合特征（在适当的描述性等级下用勾号表示）

警觉性、活力和积极性。

举止文雅、思想开放、老练和易于合作。

具有既能勤奋工作，又能遵守公司的工作时间的工作习惯。

附加评论

图表17—12

审计人员业绩评价表

姓名：　　　　　　　　　　　助理审计员

　　　　　　　　　　　　　　　审计项目负责人

任务：　　　　　　　　　　　　　　起讫时间：

该任务的总评　　　　　　　　　　　适合其它任务的能力：

适合

基本适合

宁愿由其他成员承担

业绩诸因素	NA	S-	S	S+	E	O	个人特征	NI	FA
工作的数量							创造力		
工作的质量							积极和主动性		
审计知识							持久性		
审计才干							与他人合作的能力		
分析问题能力							判断力		
决策							适应性		
计划							说服力		
贯彻上级指令							领导能力		
交往表达：口头							自信心		
文字							工作态度		

*上述定义和评分条款的一般解释见图式17—13。

品质：圈上五个能最好地描述审计人员的明显个人特征的属性。这样属性可以是令人满意，也可是令人不满意的品质。下面再提供一些你更便于描述的属性。

敢作敢为	教条的	感情冲动	寻根刨底	足智多谋
精力旺盛	表达力强	迟钝的	聪敏灵巧	沉默寡言
粗枝大叶	热切的	冷漠无情	观察敏锐	坚定顽强
粗俗卑下	漫不经心	发奋的	好管闲事	踌躇不定
小心谨慎	轻率无礼	不屈不挠	虚怀若谷	啰嗦
才思敏捷	笨手笨脚	自高自大	轻信易骗	专横傲慢
深思熟虑	富于想象	单调乏味	谨慎周到	年轻幼稚

自以为是　有识别力　一本正经　努力进取

注意：一份完成的评价表是保密的，即使要求讨论各项任务的业绩，它也不对审计人员公开。讨论审计人员在审查过程中各项任务的执行情况以及汇总各项任务的执行结果时，请用"是"或"否"或"不适用"来回答这些问题。

你是否在会见审计人员时，与他们讨论过以下事项：（1）工作的完成是否良好？（2）成绩不佳？（3）能纠正不足？（4）纠正不足的方法何在？

请给出具体的会见日期

与审计人员讨论的事项及其反应：

注释：注释应该是对一些出乎意料的出色业绩或是不能令人满意的评价以及对尚未包括的品质进行说明。不要重复上面各种评价。专门的图示比一般描述打分更为有效。这些注释应该是扼要的。

签名：　　　　　　　　日期：

图表17—13

总的要求：审计人员业绩评价表的目的是在于获得审计人员在其合格的水平上工作的信息以及这些人员是否有晋升的可能。这份评价表有助于提薪和晋升的决策，并且有助于汇总信息以便有效地评议和培训审计人员。完成的评价报告应该是保密的，即使需要讨论有关任务的执行情况，也不应向审计人员公开。讨论业绩和报告不是一回事，因为后者包括打分和评价，而前者不需要。

定义的说明：

评分的因素：

1.业绩因素：

（1）工作量——指按照其职位要求计量的成就和根据目标计量的成果。按时完成应由该审计人员完成的工作。

（2）工作质量——指所提供的最终成果的优良程序，所完成任务的彻底性、准确性以及整体质量，包括工作底稿的清晰性和充分性。

（3）审计知识——指对于基本审计准则的理解和对公司经营方针和工作进程的掌握。

（4）审计才干——指对于审计方案目标的理解并且有能力分析予以审查的控制制度。

（5）分析能力——指辩认问题并逻辑地和系统地将此问题分成主要的几部分，然后收集事实，透过表面现象，发现问题的实质。

（6）决策——指审视各因素，抓住问题的实质，进行及时、合理的决策。

（7）计划——指实事求是地有系统地计划工作，为有效进行审计工作而制订逻辑上优先的项目。

（8）贯彻上级指令——指具备严格自觉执行指令的能力，同时善于理解指令，如果在特定情况下，这些指令不合适时，知道应在何种场合提问。

（9）表达能力——指无论在书面还是口头上都能清晰地、合乎逻辑地、令人信服地表达观点，使上级不时了解工作的进度。

2.个人的特征：

（1）创造性——运用想象力和创造力才能，从而制订新的或是经改善的程序或方法。

（2）积极性——指工作主动。

（3）持久性——坚定不移地追求目标，完成审计目标

的信心不可动摇。

（4）合作能力——与他人一起工作的能力。老练、有交际能力，并能对他人施加影响。

（5）判断力——指能够把握某问题的全部因素的能力并且在决策时能考虑每个问题的具体价值。

（6）适应性——应变和适应新情况的能力。

（7）说服力——影响他人的能力。

（8）领导能力——激励下级共同努力来完成任务的能力。

（9）自信心——保持从容、自信和泰然自若的能力。

（10）工作态度——工作积极，忠实于企业，并且善于接受建设性批评的能力。

评分的用语：

业绩因此：

O——卓越　　格外的优秀（只在少数情况下适当）。

E——优秀　　显然超出平均水平，突出，有少见的能力。

S+——相当满意　　指在平均水平以上。

S——满意　　显示了在严格指导下尚能完成工作。

S-——不太满意　　边缘性评价，不符合可接受最低标准。

NA——不能接受

个人特征：

NI——需要改进　　要求经过明显的改进，方能满足公认的准则。

FA——完全适应　　在所有方面已满足公认的准则。

十、小　　结

有才智的内部审计人员能够将其专门的才干和学识与适应能力、理解能力、决断能力、全面性、独立性、客观性和责任性等有关质量要求相结合。他们可以来自大学和学院，来自于注册会计师行列，来自公司内部以及职业的内部审计人员。招聘计划应该包括精心安排的面试技术和业务测试方法。应向新录用的审计人员提供一份全面的培训指导方案，以使他们尽快地适应该部门的工作。要为管理部门提供充分的服务还需要拟订职业进修计划，使审计人员能不断了解新的管理方法和新的审计技术。这些技能可以在审计组织内部通过某项富有创见性的研究方案而进一步发展。审计经理应该编制一份精心设计的评价其雇员的方案，以使这些审计人员得知其进步、优点以及需要引起注意的不足之处。

第十八章　制订长期审计进度计划

一、计划和管理部门参予的必要性

一份良好的长期审计进度计划是具有多种用途的文件。它是审计人员的工作指南，是制定预算之依据，是使管理部门参与审计计划并使之认可审计范围的途径，是使审计人员得以衡量其业绩的标准，是使管理部门得知审计活动处于有力控制的可视标志，是建议外部审计人员确定审计范围的文书。

长期审计计划不是审计主任可任意取舍的不必要的奢侈品。"内部审计实务准则"第520节指出：

520　计划

内部审计主任应制定履行内部审计部门职责的计划。

.04　审计工作日程表应该包括(a)审查什么活动，(b)什么时候审查，（c）在考虑计划的审计工作范围和由其他人进行的审计工作的性质和程度后，估计所需要的时间。制定审计工作日程表时优先考虑的事项则包括：（a）上次审计的日期和结果，（b）所揭示的财务状况；（c）可能的损失和风险；（d）管理当局的要求；（e）业务、项目、制度和控制的主要变化；（f）取得经营利益的机会；（g）审计人员的变动及他们的能力，工作日程表应有充分的灵活性以满足对内部审计部门的未预见到的要求。

外部审计人员以及董事会的审计委员会对内部审计打算

审计的事项往往表示出很大的兴趣。长期审计进度表示这种审计意图的唯一有形证据。

1.作为指南的进度计划

长期进度计划通过详细说明将执行的各项审计项目，证明了对计划各期的主要职能可予以保证。它保证凡是值得审计的重要方面都不会忽视。

进度计划还简化了对审计人员分派任务的工作。缺少一份详细的进度计划，审计工作会成为无目标的摸索，并在答复随机的要求或作最后决策时会反复出现这样的问题"下一步我们该干什么？"。

在大型审计组织中，可在不同的审计主管或经理间均衡地安排进度。进而他们能合符逻辑地依次将项目分配给他们的审计人员。同时，长至二年、三 年 或 五 年期的精心制订的工作进度计划，能为审计组织提供稳定的工作环境。

综上所述，已经证明进度计划在公司的内部控制体系中有着重要地位，它是审计活动的基本要素。

在小型审计组织中，它能使审计主任从不断地为审计事务进行决策的困扰中解脱出来。兼有适当灵活性 的 进 度 计划，已经事先对年度的工作作出了时间安排和决策。

2.进度计划可作为取得预算的依据

长期的进度计划应该是具体的。它应对各项已要求进行的审计项目和一时还难以了解和预计的审计工作进行详细的分解。其列示的各个项目应便于通过标题了解所要求提供审计活动的性质，并且应具有对时间要求的估计。

为当前年度安排的审计工作时间合计来自对所需审计人员的初略估计。未来年度的审计进度计划是对审计人员编制变化的预测。因此，一旦进度计划为管理部门所认可，便成

了有关的审计人员应承担的工作。对于维持和增加审计人员的编制是一个纯粹的算术问题，而不是仅仅在口头上能随意认可的。因为被认可的审计进度和管理费用、旅差费用、相关成本等那些由管理部门批准的为审计组织安排的预算有关。

经批准的进度计划还具有某种附带的微妙功能。它能够在内部审计人员被要求提供某些不相干的服务时用来作为辩解，以免充任中层管理人员的唯命是从的消防工具。一旦审计进度计划被认可，行政管理人员就得承认。审计人员从事的是审计工作而不是业务活动。当这种业务活动在某些特殊情况下变得十分必要时，审计人员在执行这些任务之前能够适当地要求由最高管理部门给予批准。

3.进度计划可用以获得管理部门的支持

所有长期的工作安排都应该经过公司决策阶层的检查。这种由公司的高级管理阶层对进度计划进行的检查向管理人员提供了在有关领域中审计的范围及责任的预告。在这种检查中，经理有机会讨论并评论下列问题，如：各项审计的工作安排是否与公司要求提供的活动相一致；除了列示的有关项目外是否还有其它项目应被包括；某些已经列示的项目是否需要缩小范围或是被删除；哪些困难是审计人员应该事先有所考虑的；管理部门希望考虑哪些特殊问题以及还有哪些特殊的审计领域应该被开拓。

当上级经理认可了该份进度计划，实际上他们已经允许审计人员可以进入由他们控制的有关部门，并且由他们来支持已制订的审计进度。然后审计人员便能在上级管理部门的全力支持下进入有关领域实施审计工作。事实上，审计进度计划已成为管理部门的文件。

董事会的审计委员会对于内部审计的进度计划有着极大的兴趣。这种关心首先是以应付独立的执业会计师为目的的。由于审计委员会面临着各种变化着的责任，故开始承认内部审计所能提供的保护，他们渐渐愿意并希望来帮助确定内部审计人员建议的审计工作的深度和广度。审计委员会对于审计进度计划的批准事实上是内部审计工作得以进行的有力保证。

4.进度计划可作为建立审计准则的手段

长期审计进度计划为内部审计主任提供了一个判断他们本身和他的各位审计经理、审计监督员的工作完成情况的尺度。现时的工作完成情况的报告是根据审计日程编制的，他们为行政管理部门和审计委员会提供了一种方法来判断内部审计人员是否完成了他们打算完成的工作。预计的审计进度和实际耗费的时间相比较便可表明目标的完成程度。例如，背离了某个审计项目的进度，能够说明在编制计划或是在完成计划过程中的不足，同时也意味着该计划在某些方面应预以调整。它又可以充当一种显示器来反映预算是否符合实际以及在进度计划制订过程中是否存在不合理之处。以上各种分析均有利于未来进度计划的制订，也为提出改变审计方法等提供了信息。

此外，在大部分审计组织中，进度计划还可被用于对审计经理和审计监督员的能力进行判断。通常在年初将有关任务在审计监督员间进行分配，然后再将具体工作落实到审计人员。审计监督员怎样为各审计人员安排工作的份额也是他们能力的一种表现。

5.进度计划可作为控制的手段

行政主管强烈要求进行科学的管理。他们变得越来越倾

向于愿意接受客观的目标管理，同时要求具有充分的计划和完整的管理方针。管理部门希望在它管辖范围内的所有实体能够在有组织的、管理良好的条件下经营。

此外，一份设计良好、考虑周到且附有定期报告的长期进度计划表明它并非是一种为了炫耀自身的装饰品，而是一种实际的管理工具，是一种具有良好控制职能的审计组织的标志之一。它列示了一系列明确的、能计量的目标，它同时又协调了公司管理部门的目标。因此，当开始执行一项成本降低方案时，或是当向行政管理部门建议一项构思差劲、功能低劣的方案时，将全部注意力集中于关键风险区域，设计良好的审计进度计划，在被削弱和被限制的情况下来保持审计部门的独立性。

6.进度计划作为向外部审计人员提出的文告

内部审计人员经常设计一些专门的检验方法来考虑企业的内部控制制度是否健全。

长期的审计进度计划为他们提供了一种洞察力以评价其内部控制是否有效、内部审计的内部控制原理是否得以贯彻、以及是否允许他们按照自己的工作方案来完成或是满足内部审计的进度计划。

由事先的安排，知道某些特殊的内部审计项目可能有过高的时间要求，于是他们可以通过向外部审计人员提供适当的工作机会来减少本身的内部控制工作。这种合作形式往往由于能降低外部审计的成本而受到欢迎。

二、长期进度计划的结构

各种不同的公司组织和经营目标均要求为所有难以完成

的工作制订一份通用的进度计划。事实上，不可能有两家公司是完全相同的，相反，在大多数情况下它们存在着很大的差异。因此也不可能存在着两份类同的进度计划。生产控制对某些公司来说是相当重要的，但可能对另一些公司而言则根本不存在。存货控制对零售企业显然是十分重要的，而对一家保险公司则是无稽之谈。

因此，不可能存在着一种普遍可适用的进度计划，也不可能存在着满足各方面要求的组织方法。图表18—1（略译）给出了一份使得大多数企业可以采用的长期进度计划表的结构。除了这些简要的提纲外，（当然还远不止这些）还列示了审计工作的一系列的潜在的范围和领域。

进度计划可以按照主要的审查领域来划分。这个例子包括了五年的时间跨度。依照各项审计工作间隔的年限要求，这个跨度也可以是两年、三年或四年。如果任何审查领域都要求在三年之内予以审查，那么较长跨度的进度计划将不适用。然而不管是怎样的时间跨度，进度计划都要求按照公司的结构变化、生产线和审计重点的变化来重新进行年度评价。

该表的前面两栏列示了项目的编号和报告的日期，以及特定的项目要求进行的最迟时间。第三栏列示了应用的永久性文件和项目的主文件的编号。第四栏描述了审计工作涉及的领域。第五栏列示了按照有关要求有1～5类对项目的评价。第六栏列示了审计工作将被进行的间隔年度：每1、2、3、4或5年进行一次。下面五栏则列示了该年中应进行的审计工作和分配给各审计项目的审计进度的编号。

在大多数情况下，预算是一个特殊的审查项目。在另外一些情况下，例如在电子数据处理系统和重复性检查的活动

中，一次性总付的预算支出被用于作为年度计划执行的保证。

图表18—1（略译）是一份浓缩的进度计划，它使人们易于理解并且适用于不同类型的企业。例如在某些公司中采购业务的范围经常被扩大并包括了这么一些问题，如：材料的需求、存货的控制、废料的处置、供应方法的选择、购买合同的签订和分包合同的管理等等。

另外一份可供参考的进度计划的格式列示在图表18—2（略译）中。这个被建议的方案，尽管是一个采用三年跨度的简略的进度计划，但要求把未来年度的预算分配往四个季度。这份方案提供了分期项目的详细说明和对这些项目的时间分配；因此，管理部门可以按照审计部门的预算开支来了解并获得审计范围的第一手资料，也可以了解三年内尚未包括的审计内容。

三、预算的安排

制订预算的一种方法是从授权的审计任务的水平出发。年度中可利用的审计时间的增加，必然导致休假、病假、人员培训、职工会议等类似活动时间的缩减。因为只有所剩下的时间方能真正用于审计工作。

剩余时间应能区分计划内和计划外工作来分别对待。根据以往的经验以及管理部门的要求和最佳预测，应预先留出计划外工作的时间，以满足管理部门的特殊要求，寻找以往不足的原因、对敏感的经济活动进行检查、研究等。

剩下的时间被分配给各项专门的审计工作。为各个审计项目安排预算，实质上是为审计主任承担的各项特殊的审计

工作提供经费的保证。某些预算的产生是主观的。主观直觉建立在对问题尚未进行精确分析的基础上，但是把它作为一种经验则已在简单的表式中予以记载和保存。

这种表式应该是以各项被安排的审计任务为基础来编制的。它应由最权威的人，即由该项任务的负责人来制订以提供有关信息。因为在那个方面，他比其他任何人对该项审计活动有更多的了解。

审计人员应该将工作中发现的重要结论记录在表格上，以分析该项工作是否足以影响其原有的观点；该项工作是否能够和某项或其他若干项工作合并；随着审计的深入是否会导致未来工作的变化；究竟怎样合理地安排审计工作的预算，是作为一种监督还是作为一种全方位的审计任务的代表；哪些工作必须要求无条件地完成以保护公司的利益；哪些工作可允许在不影响大局的情况下略为放松，还有哪些工作必须在下一次正式作出任务的安排前就予以贯彻，图表18—3就是一份这类表式的实例。

这份表式完成之后应该放入永久性文档中予以保存，以为未来执行该项工作的审计人员提供帮助，为审计主任和审计经理制定他们的长期进度计划提供帮助。

四、需要在审计中特别强调的活动

公司的某些活动对于不正当的行为、不合理的处理方法以及重大的损失等的反映是十分敏感的。这些活动与行政主管部门有着重要的关系，而且，对于审计人员也有着同等重要的关系。就象一根链子中某些环节出了毛病，便会导致全线崩溃。因此，在发生故障时，管理人员总是求助于内部审计

人员，如果审计人员不能确认需要重点审查的活动，就难辞其咎了。

图表18—3

审计分析表

问题　　　　　　　　　　　　回答并说明原因

该项审计活动是否还应被重复？

如果回答是肯定的，那么，

（1）多久重复一次？

（2）是否应同其它项目结合进行？

（3）怎样为它安排预算：

①作为一项全方位的项目？

②作为一项一般的调查？

审计项目应包括哪些部分：

（1）是否应该安排期中检查的时间？

（2）在未来的检查中是否必须被包括或必须给予特殊的关注？

（3）是否应该取消未来的检查？

你对下一次审查该领域的审计人员有哪些建议？

审计负责人　　　　　　　　日期

每个公司都存在着特殊的问题领域。只有公司的内部审计人员有能力区别并确认这些问题。对这些问题要作专门的考虑，并且要使管理部门确信它们都置于审计人员恰当的监视之下。这些领域都应予以专门研究和列出清单，当情况发生变化时还必须定期地对这些清单作检查和修订。

一旦上述问题被确认，这些敏感的领域将成为定期审计的组成部分并在涉及到这些活动时即对其进行审查。

图表18—4（略译）列示了一份有关的需要重点进行的特殊审计的实例。它包括对大部分公司普遍适用的敏感的控制区域。它也能被扩展或是修订成为使各个公司普遍适用的特殊的控制区域。在表式中列示的有关活动，其内容已在标题中一目了然，它必须和适用于那些活动的大部分永久性档案、最近的审计报告（审计项目编号和报告日期）以及下一次审查的日程表一并列示。这个时间可以和定期审计相一致，也可以为一项中期审查或是后续审查列出专门的日程表。

这份表式应该由管理部门在检查长期审计进度计划时一并予以检查。这样可以使得管理部门有机会补充表式的内容，明白特殊审计的范围并且对任意缩小审计范围的后果引起警觉。

在正规的审计报告中列示的风险范围（见第4章），应该和长期审计计划相一致。

任何企业应根据原先的审计范围、审计活动的支出（或控制的金额）以及估计的风险程度来编制一个确定审计优先次序的制度（见图表18—5）。

五、组织制订目标

审计组织的活动和其它企事业单位的活动并无二致，同样会发展和萎缩，因此，不能够仅仅以过去的经验作为唯一的依据。任何企事业单位为了获得成功都需要学习、接受、发展并鉴定新的见解。如果审计主任愿意充分地为他的职业、他的企业和他的部下尽责，就必须在上述的各个方面有所作为。

图表18—5

审计优先次序

比重		
	1.以前的审查	
35%	上一年度	1
	前一年度	2
	前二年度	3
	前三年度	4
	其它	5
35%	2.年度支出或控制的美元金额——营业支出、维修支出或资本支出	
	50,000,001以上	5
	25,000,001～50,000,000	4
	5,000,001～25,000,000	3
	1,000,001～5,000,000	2
	1,000,000或更少	1
30%	3.风险一是指关于在该领域预计内部控制的潜在困难和主观估计。	
	最大风险	5
		4
		3
		2
100%	最小风险	1

计划人员把各项可以审查的项目按照各自的种类进行划分，将其数字乘以左首的百分比。然后将所有的乘积加计总分来确定其优先等级。

显然，要将组织发展的目标纳入到忙碌不堪的审计进度

表中是十分困难的，但又别无其他选择。人们总是能够找到某种方法使进度表容纳更多的内容。尤其在有关要求被人们理解时，或者它能为内部审计组织带来潜在的利益时更是如此。

这种目标不能停留在主观的愿望上，它们必须通过可定量的目的予以实施。必须罗列大量的任务，形成既定的进度并加以控制。同样重要的是，进度计划作为要求审计人员完成其本身的日常工作之外再进一步完成某些连续性目标的关键，以表明他们有能力更好地完成他们的工作。

于是，首先是要提出一系列的连续目标，只要审计组织存在，这些目标一定会持续下去。这些目标必须是由审计主任充分考虑了内部审计组织的发展情况，集中了他们的智慧而制订的。这些目标应该被高度重视同时应该注意考虑近年的发展要求。

不要忽视将目标和本小节第一段中提出的职业、公司及人员三者相联系。这项连续的目标可表述如下：

使审计组织处于职业中的领先地位。

扩大为管理部门提供的服务。

帮助各位审计人员得到更大的发展。

所有组织发展的有关项目都应提出这些基本的目标。在根据这种情况制订项目时必须满足适当的形式和结构，要考虑各项有关目标的平衡。

显然，审计主任将要进行一系列宣传工作。他们要求人们进行一些额外的工作，同时希望在某个范围中用审计人员自己的时间来完成这些工作。他们愿意看到通过这样的努力来完成原先难以完成的任务和取得最新成果。他们预见到审计人员有能力来满足董事们的要求，由于他们完成的

"产品"往往是货币本身难以买到的。故他们具有一种自豪感。

但是一旦这些项目经过劝说、引导或是行政命令等方式后被人们所承担，它们就应构成长期审计进度计划的一部分。仅仅徒有虚名是无能的表现。

能够追求的发展项目是没有止境的。每年审计主任都应该问一下他自己的审计人员究竟愿意承担哪些项目。提议的新项目应该经过仔细审查以避免重复和徒劳，或者是要防止那些与长远目标无关的项目。

一旦有关项目被批准，应该对它们严格管理。这些提议应该附有专门的进程表和一整套的计量成绩的标准。这些标准和衡量的单位可以是一份研究报告、是一份新的指南或是一份新形式的方案。它们也可能是一些采用了特殊新技术的审计项目。

发展项目应和每个个别的审计机构的需要相联系。图表18—6的实例仅仅是对一些可安排项目的设想，它们应和三项基本目标相关联，并且列示可应用的衡量标准和计量单位。

每季度或是半年，审计主任应该得到关于这些项目的执行情况的报告。当某些项目完成时，应妥善地确认完成目标的人员。同样每年或每半年向管理部门作审计工作报告时，应有一个显著的地位来表示这些成果。

六、管理部门的审阅

审计方案对于管理部门是十分重要的，因为管理人员参与了它的发展。由管理部门来检查提议的项目可以得到某种

勾通和保障。在审阅会议上可以交流意见和加深对管理上的有关问题和要求的理解。

这些审查首先应被安排在分店或分厂一级进行。按照图表18—1的图示，应由负责市场营销、行业关系、工程技术、企业经营和财会部门的副总经理或是董事来承担这项工作。

图表18—6

按照目标的要求审计项目的各种可能性

项目	年月日	评价标准
1.使审计组织处于职业中的领先地位：		
在进行样本选择时扩大应用电子数据处理技术	19××.12	用于五次审计
根据口头描述和形象化的帮助来进行试验。	19××.12	用于十次审计
为编写报告制订有风格的手册	19××.12	手册已完成
利用调查问卷的方法进行试验，以获得审计检查之信息。	19××.11	两次试用调查问卷
为审计检查和报告的各阶段建立预算控制	19××.6	研究报告
2.扩展为管理部门的服务：		
产生或改善一项对缺		

陷状况的分类制度以为管理上提供那些通过有关原因的分析而得到的广泛的、遍及该企业的正确行为的根据。	19××.7	缺陷原因的列示
为管理上制定或改善一项根据该年度审计工作产生的，使得控制制度趋于完整和有效的年度汇总报告。	19××.11	预备报告
对于管理部门需要审计帮助的各种层次的要求进行研究。	16××.6	研究报告
为管理上制定或改善一项关于从有关工作中积累而成的审计结果的汇总报告。	19××.6	两份建议的汇总报告
产生或改善一项一般领域中重要审计发现的报告制度，以帮助管理部门察觉潜在的危害，及其产生危害的原因和不予纠正的后果。	19××.12	10项重要发现
3.帮助审计人员得到更大的发展。		
鼓励审计人员在外学		

习课程。	19××.12	完成十门课程
鼓励参加内部审计人员的业务性组织。	19××.6	两个新的成员 一个地方分会的干事 一个国际协会的干事
制定或改善一项方案，通过同审计人员协商完成未来的教育和培训。	19××.12	每年同所有审计人员协商。
为审计人员建立和举办有关的培训方案，其专题如下： （1）在审计工作中采用电子数据处理。 （2）统计抽样。 （3）报告的编写。 （4）流程图技术。 （5）审计方案的制订。 （6）口头表述。 （7）视觉辅助。 （8）引述报告。 （9）办公室的规则。	19××.12	三份培训方案

审计代表应该为这种检查作好充分的准备，他们要为各个有关的职能部门提供审计方案的副本。他们也要准备回答一些肯定会被提出的问题和通常总是会引起那些分店或分厂

的董事们注意的问题。有关意见的记录应该被妥善地保存在永久性文件或是主文件中。

在准备会见时，审计代表应该积累全部有关的审计报告的副本。此外，他们应该对各个审计项目的目的予以简单的说明。同时，他们应有绝对的把握来回答这么一些问题，如"在对人事档案的审查中最后遇到了什么问题？"或是"你将怎样提议对工程图纸的准确性进行检查？"等。

此外，审计代表应该询问新的方案对分店的活动将会产生何种影响，现行的方案和哪些方面会给董事和副总经理带来某些问题，哪些方案已显得应该逐步淘汰。最后，审计代表应该征求分店董事们的意见，以便在这些单位中安排审计计划，同时明确哪些项目应该被延期，哪些方案应该被提前。

在分店一级的审查完成之后，应对建议的方案进行调整以适应管理上的要求或是反映最新获得的信息。在这里，还应该注意同公司的最高行政主管、同公司的经理们或是和董事会的审计委员会进行讨论。审计方案的汇总应该能支持对来年审计预算的要求。

七、小型内部审计组织

小型审计组织最可能想避免承担制订长期审计进度计划的任务。而这些审计人员恰恰需要这种计划所提供的保护。仅有一、二个审计人员的组织，常常被要求做一些有懈可击的业务工作，如当应付帐款越积越多时去帮助解决应付帐款的问题以及充当外部审计的助手等等。

如果能使管理部门确信，将时间花在审计项目以外将会

增加企业的风险，就有可能减少业务性的任务。但是长期审计的作战计划应是经过精心考虑而产生的。内部审计人员必须完成比计划上列示的审计项目更多的任务。他们将不得不说服行政主管部门和董事会，使他们相信这些审计项目是十分重要的。如果这些活动不予以审查，那么企业就是给自己留下了隐患，也就不存在一个可靠的内部控制制度，而减少内部审计活动的结果会使外部审计的费用上升。

因此，内部审计人员应该明确有关的审计项目及其风险。例如，他们可以告诉管理部门。

"如果我们不对收货业务进行审查，你就难以了解支付了货款的商品和劳务是否收到，收货是否过早以及收货是否发生了损失。"

"如果我们不对发运业务进行审查，你就难以了解是否对商品进行了不合适的包装，是否采纳了错误的运输路线，是否将商品送错了目的地以及是否发生了不必要的装运延误费。"

"如果我们不对购货业务进行审查，你就难以了解对该产品的付款是否合理，涉及的供应者是否有误，是否会受到不适当的买卖关系的危害以及买的太多或能否按时收到产品等。"

"如果我们不对销售业务进行审查，你就难以了解我们是否在不必要的市场研究上花了钱，是否采用了不正当的手段，是否忽视了将实际的收益和预计的收益相比较，是否上了错误的广告机构的当以及是否为对方推销的项目支付了过高的价格。"

"如果我们没有对产品的管理进行审查，你就难以了解我们是否完成了产量计划，产量计划是否同销售计划相配

套，是否能及时组织工人、工具和材料等以满足生产的需要以及生产的成本是否超支。"

类似上述情况还可以列举很多。管理部门通常需要有说服力。如果管理部门接受了警告并认可了风险，审计人员便完成了他的使命。如果上述列举的风险一旦发展成为损失，也不能归咎于审计人员。

关键是审计人员是否能够明确地指出那些风险并且能够使人理解。审计人员经常会因为没有告诉有关管理部门哪些风险会变成损失而遭到责备，事实上审计人员已经提醒经理哪些问题可能会发生，可是经理气愤地反驳道："可是你应该把我说服。"

完成内部审计目标的方式包括了一种折衷的方法即正式为管理部门提供某些帮助。在长期审计方案中，内部审计人员可以为向管理部门提供专门的服务而放弃已同意的审计时间的规定。但是内部审计人员必须说明违反了规定的审计时间可能会危及内部审计的作用，损害内部审计作为一种管理控制的信誉。可能会使外部审计失去赖以依靠的基础。亦可能消除依赖内部审计作为公司制度的控制器的基础以及使内部审计的客观性逐渐衰减。故应当将花费在非审计活动的时间用于所有的内部审计活动以保持足够的审计时间。由于较小的审计部门往往能力不足，因此需要注意保持他们的审计力量。

八、同公司中其他管理部门的合作

内部审计并不是企业唯一的具有管理功能的控制器。在很多大型企业还存在着类似的参与管理问题的其它机构。他

们的注意力可能是集中在更广泛的技术领域，但他们也可以作为内部审计人员在管理控制领域活动的补充。

保卫部门参与对不正当行为进行控制，质量控制部门参与对产品的耐久性和适效性进行控制，安全部门参与对意外事故的控制,工程技术部门则参与对生产实践和过程的控制。依照公司的性质不同，其它有关机构亦可能发挥类似的控制作用。

有多种途径可使这种合作得以实现。现将若干种方式列示如下：

保卫部门

定期约见保卫人员，并向他们通报正在进行的审计项目。向他们征求关于管理方面和其他不正常行为的发生或可能发生的情况。为审阅保卫调查的记录提供帮助，审计人员能够较迅速地寻找有关记录和较容易地积累有关数据。要求能对正在进行的调查予以及时通报以防止可能产生的控制失误。

质量管理部门

同质量管理部门交流审计计划和报告，可以找到在外购和自制产品中经常发生问题的环节。通常这也是给企业带来麻烦的管理控制的薄弱环节。

安全部门

与负责安全的机构建立联系，以使审计工作中碰到的危险能够被及时报告并进行调查。同时也要求它提供表明了纠错行为及其性质的信息反馈。

工程技术部门

在对生产领域开始审查之前应该准备一种同工程技术部门进行初步讨论的形式。由工程技术部门对他们所负责的领

域提出明确的结论和建议。利用技术鉴定，他们可以指出某些审计人员可能在他们的结论和建议中有所忽略的问题。

九、小　　结

长期审计进度计划是一份有用的文件，它可以帮助审计主任安排预算，争取管理部门的参与，建立实现审计目标的准则，控制审计工作以及告诉管理部门应该包括或不包括哪些工作，以及帮助外部审计人员产生他们自己的方案。

上述进度计划有多种构成方式，但对于将预算分配往各个审计项目这一点是重要的。各个审计项目应该分别按照它同整个审计工作的关系来进行考虑。这些项目又应该分别按照它的相对重要程度来予以评价。这份进度计划可以凭直觉来完成亦可在以往经验的基础上来制订。

进度计划的具体内容以及它所包括的各个部分应该是一些敏感的领域。这些领域通常是从经验教训和以往的控制和处理的失误中发现的。

同审计目的一致，审计主任也应该制订改善他的审计组织和审计成员的长期目标，并且使它为管理部门的服务也不断地得到改进。

由管理部门来检查审计工作安排可以为确定管理方面的要求、促使审计人员参与审计计划，以及加强审计人员为管理当局提供的服务等，创造了机会。

在公司中与其它管理部门一起合作完成审计计划能够加强审计领域的深度和广度。这些部门包括保卫、质量管理、安全和工程技术等职能部门。

第十九章　审计项目的控制

一、审计任务的分派

一个控制良好，精心构筑的内部审计项目比一个任意安排，毫无章法的项目，能更好地达到其目标。确实如此，一项内部审计需要创造性的思考，也要求审计人员开拓新途径和突破旧框架；但是缺乏预算和进程表的控制，没有清晰地规定的行动指南，项目则将会变得毫无生气。这是缺乏纪律规范的缘故。

有无纪律是职业审计师的标志，他们的职业所设定的标准就施加了某种纪律约束，而他们自身所确定的良好准则提供了其余的纪律规范。这些纪律包括关系到从企业需要出发对审计项目价值的清晰理解，它们也包括对过去事件的时间性和时效性的理解。

长期规划为一个审计项目配置了预算和进程表。这些预算和进程表又是审计组织总计划的一个组成部份，该总计划是参照项目对企业价值的考虑和最适合于关系各方的时间要求而制订的。因此审计人员必须使他们各自的审计预算和进程表适合依据总计划制订的各项计划。

分派和计划审计项目的最初阶段包括：审计项目的控制、满足预算和进程表的要求、预算的修正、提供各项任务的进度报告、维持对进行中项目的一般观察、审查永久档案，以及为提醒审计人员开始一项工作而设计的方法。

二、控制审计项目

对任何审计项目而言，其控制的第一步是“登记在册”。就好象从建立一个工作令以批准一项工作，到同意其耗用款项和人力一样。应该为此设计一张简单的表格，并由记录员进行控制。

该表格可列示项目的编号和名称，分派的预算，项目负责人，助手和主管人的名字，以及其他可能需要的信息。登记员应控制为项目而设定的编号，并为随时查询该项目提供历史记录。登记员仍在办公室秘书控制之下，分派任务记录的复制本应分别送给审计项目负责人、主管和资料室。

在设计这类表格时有人倾向于具体列示每一可能的或有事件。这样的表格会变得复杂和令人望而生畏。一些要求的信息反被遗漏，而整个系统将会不堪重负而崩溃。最糟的是任何规定的程序被不正确地遗漏 。这会影响到其他的程序，导致不完整的记录和削弱办公室管理。图表19—1是一简单的分派记录，它为项目的批准提供了所有需要的基本信息。

图表19—1

项目分派命令

名称	负责人
项目编号	主管
永久档案编号	开始日
	计划频率
	计划预算
	批准预算

（在审计项目批准后）

将分析的帐目

将审阅的报告

特别指示

批准人

日期

每个审计组织将确定他们自己的项目编号制度。一个合乎逻辑的制度将提供一种简练的工具，表示出项目的种类、年份以及每个项目在各年序列中的编号。

例如：

R 8 X—1　第一个"常规（Regular）"项目，它被纳入198×年的长期审计规划中。

M 8 X—2　在198×年中由管理部门请求做的第2个项目。

S 8 X—3　不包括在长期规划中由审计组织从事的第3个"特别（Special）"审查项目，是由于未预料情形而产生的特别需要而引起的。

I 8 X—4　在安排审查项目的常规审查期之间进行的第4个中期（Interim）项目。中期审查用以确定在二年或二年以上的期限中已审查的关键控制项或敏感区域是否如设想那样继续起作用。

FU8X—5　第5个后续（Follow—Up）项目，用以确定已出现的弊病是否已纠正，已制订的纠正行动是否仍然有效。

Res8X—1　198×年中第1个研究（Research）项目，执行的目的是实施建立和扩展审计组织有效性的有关计划。

一系列的项目为审计组织的预算提供了更精确的控制。例如，常规项目所费的审计天数可与这些项目的各年预算比较。应管理部门要求而建立的预算、与特别审查项目、研究项目和其他等也同样。

三、项目预算和进程表

创造性思想自然地厌恶控制。现代内部审计大量地是创造性活动。从事这些活动的审计人员有时声称，预算和进程表的限制压抑了创造性。这是无稽之谈。确实，各种预算在出现新情况时或许需要调整，而且，在达到预算的限额或可以预计到不会有成果时，该项目会被取消或中止。

在所有的审计活动中，单个项目的预算和进程表是基础，少了这个基础就会造成混淆不清，即会对一项审计的所有环节给予同等权数，而不是鉴别出那些最重要和最值得关注的环节。再或是任意安排时间以应付各种突发事件。

相应地，对所有分派项目制定预算和进程表必须成为一种正常的“生活方式……”。为了有效地发挥作用，这类控制必须包括一项当期记录和报告系统。该系统应该包括：

审计项目负责人将预算分配到审计项目各环节以及为这些环节所费的时间作好记录的方法。

每一个下属审计人员在本期（通常为一个月）报告其计时费用的方法。

审计部门对本期（通常按月）所有审计项目状态作出报告的方法。

表19—2（略）是控制各别项目预算的工作表。这是从最初计划至完成最终报告的项目各环节间分配全部预算的工

作底稿。

图表19—3（略）是为部门中每一雇员提供的建设性时间报告。这报告计算了一周中每一小时的工作，不论其是计划的工作，还是非计划的工作、假期、节日、病假等。

图表19—4为建议性的月度报告列示了该月底还在进行的项目，分给它的预算及实际费用，现场工作完成的预算日期，以及最终报告发表的日期。审计负责人应该对现场工作完成作出一最初的预计，至少也应在审计过程的中期做此项工作。

四、预算修订

有必要通过预算进行控制时，这种控制不应该僵硬不变，否则效果就会适得其反。推行内部审计不能简化为一种机械性的操作。以前没有实施过的新项目不断地加进规划内，同时每个老项目既在某些方面与过去的有所不同，还在组织或行动方面面临着变化。这样，预算系统在不阻碍正规控制的情况下也需要一些弹性。

预算修订的规则应该合情合理和简单易行。同时，它们也不应成为计划不善的一种掩饰。所以只要审计项目与长期规划中的计划不相同，就应该着手调整预算。然而，在多数情况下，经过初步调查和编制审计计划后，应该立即为可能的修订而再评估这些预算，不管这种调整是增加或减少。

初步调查（见第4章）明确了审查的主题、审计方法的理论以及该项目的结构。如果该项调查指示了新的行动，即与该审计项目第一次规划时所期望的不同的行动，就应该提出和批准合适的预算调整。如果这些行动依然如旧，就应该为

发生的任何预算超支说明原因，而不是增加分配预算数来搪塞过去。

例如，现在的审计项目负责人或许发现了一些需要扩大调查的重大缺陷。他或她可能要帮助助手重做一项工作或需要对某些助手特别关照而增加负担。或者，审计测试或许有必要的说明以增强审计发现的可靠性。这种种事项要消耗许多时间，但对长期审计规划的基本要素无影响，要审查的活动仍然不变。

然而，事实上，有必要作出决策，以修订长期规划的预算。正常情况下内部审计项目本身所固有的困难可简单地归结为如何评价审计人员在工作中的成就。相应地，如果请求修订预算，应该清楚地说明审计对象结构的变化，还应该估计作出这种变动需追加的时间。

类似地，如果通过调查和制订审计规划，表明复盖范围有可能被有利地限制或缩小时，应该随即将预算调低。可能有人会天真地设想，审计项目负责人将会愉快地让出一些他们的珍贵的预算额。很清楚，如果在实施一项缩小的审计时不改变原来分配的审计天数，上面讲的事就容易做了。但是为了评价审计工作，预算应该反映出分配给一相当干练的审计师完成一项特定审查所需的时间。相应地，主管和审计经理应该审阅这些调查的结果和拟议的审计规划，以确定是否做好了预算的降低和增加。

五、进度报告

审计主管行使他们的职责时必须遵循的规则与他们期望业务经理们执行的规则相同。最基本的是看（或许是过分简

化了）。一个好经理的工作格言是"反馈"、"后续行动"和"不突然吃惊"。所以，主管应该期望他们管辖下的审计人员使用简单的周报来报告此类信息。图表19—5即为一例。该表式是用来反映分配的预算、上周所用的审计天数、刚结束这周所用的审计天数和预计为完成该工作而所需的审计天数。

该表式也提供了在免除助手工作时对预计问题的评论和有关信息。后者（信息）相当重要，它将有助于减少助手的等待时间。给助手们分派恰当的时间是一个长期的问题，负责分派的人员越早意识到助手要调动，他们就越能更好地安排他们的任务分派。

图表19—4　　　　当前项目和职工分派状况

198×年1月份

主管A

分派人员　　项　目

审计师1　项目名称　　　审计师2　项目名称　项目编号(开始日期)

助手A　项目编号(开始日期)

审计师3　项目名称　项目编号(开始日期)

主管B

……

(※)　尚未确定

审计天数			到期日	
预算	到当前	到完成	完成现场工作	出报告
50	40	10	2-5-8×	
35	31	8	1-29-8—	2-15-8×
45	10	35	(※)	

图表19—5　　**每周工作状况报告**

本周结束日

审计项目

审计天数

预算

上周的累计总数

本周发生数

本周的累计总数

尚可使用的预算

至完成所需天数

审计环节超预算情况

审计天数

环节　　　　　　　　超预算

1.

2.

3.

所需的弥补行动

1.

2.

3.

潜在问题

审计项目负责人

注意：本报告需在每周一10时左右递交主管

六、进程牌

分派审计人员的工作不是一项单纯的麻烦琐事。迟缓的项目进程、未预料的阻碍以及来自管理部门的特别请求使这个原已困难的任务变得更复杂。试图将20或30名审计人员的当时及随后的分派工作描述得一清二楚，本身就是一件绞尽脑汁的事。项目进程表是经过深思熟虑的，因此可藉此取得一些机械性的指导，且这种指导又是灵活和容易及时更新的。

一种办法是使用一块大的软木板，各种任务单用带编号的图钉钉在板上，以简要但精确地表明年度中至本期的进程分派的情况。图表19—6仅显示一月份情况的木牌。所有的审计项目负责人和所有的助手编成一个个独立小组，并按字母次序排列。主管人员则位于板的底部，且用不同颜色的纸条表示，以区分他们管辖下的不同工作。

整块木板包括了一年时期，在垂线间的每一条空间表示一周。给每一位审计项目负责人分派的工作进程写在彩色的硬纸片上，其色彩应与分配给主管工作的色彩相同。每一位助手都有编号，用标有该号数的大头图钉表示。一条垂直悬挂的带子贯穿全板，且每周移动一次，以标明当前所在周次。

为便于说明，图表19—6仅显示了一位主管恩特伍德（Underwood）的工作情况。她的工作均写在兰色硬纸片上。图表19—6的说明解释了这些分派。

图表19—6　　　　　任务牌

审计项目负责人

阿斯特 (Astor)

伯迪克 (Burdick)

卡　森 (Carson)

唐纳德 (Donald)

埃文斯 (EvAns)

菲尔德斯 (Filds)

格雷厄姆 (Graham)

霍伊特 (Hoyt)

爱佛森 (imerson)

约翰逊 (Johnson)

金 (King)

哈尔蒙 (Harmon)

助手

1.安德森 (Anderson)

2.伯恩斯 (Burns)

3.钱德勒 (Chandler)

4.戴维斯 (Davis)

说明：阿斯特 (Astor) 正从事一为期两周的中期仓库检查，卡森 (Corson) 的收货项目从上年开始，且还需要本月的3周。为期50天的预算分给卡森 (Corson) 的有6周，给他的助手安德森 (Anderson) 的有4周，该助手的编号显示在这几周的区域中表示此期间他仍为该项目工作。

菲尔德斯 (Fidlds) 研究与开发的项目开始于1月份的第2周。该项目将延伸到2月份，该部分在本例中不作表

示。

约翰逊（Johnson）的项目开始于1月第一周中且将延伸至2月份。

哈尔蒙（Harmon）、金（King）和伯恩斯（Burns）被安排度假，表中用带✓标记的图钉在板上显示。

七、永久性档案

与用于财务审计的相比，内部审计的永久性档案在某些方面有不同。在财务审计中，实施审计和评价会计资料通常有一致的格局。这种格局在业务部门中或许会有一些不一致。

业务部门经常处于运动变化状态，他们的活动也常常转换。组织机构也要重新构建以满足条件的变化。在昨天曾经对某种职能特别重视，今天可能就完全不同了。

相应地，永久性档案应该是有用的，但应该讲究经济效率。它们不应该随意编集，致使不能有助于当前的审计或促进编制长期规划。下列各项可能是有用的。

1.前期审计报告和回复

所有前期审计报告和回复的复本提供了存在的问题、建议事项、已采取或拟采取纠正行动的历史记录。它们是反映以前年度中采取的审计方法、审计重点和审计结果的良好指标。如果记录表明，令人满意的意见将呈现出持续的趋势，不论从整体还是从部份来说，目前的审计规划或许要重新安排以相应地减少审计的重点。在另一方面，审计中持续出现的麻烦也将是一个要求更加强调的信号。

2.其他公司分部或分支机构的审计报告

在多分部的审计组织中，每个单位按它们自己的长期规

划编制自己的审计报告，而这类报告的复本增加了对各种方法的理解，以解决特种审计问题。每位内部审计人员都有各自的技术方法、偏好和专长，同时他们又能从其他人的工作中学到新的东西。一个分部中发现的特别问题，可能暗示出其他分部未曾考虑的审计技术。

3.较高层次管理部门审阅的记录

较高层次管理部门常常审阅长期规划，从而发现管理中的一些关键的需要和问题。有时他们能列举出一项审计对象的暗角，并向审计师们提供一些手段，以改善对管理部门的服务。这些审阅记录的复本组成永久性档案的一个重要部分。

4.事后审计的检查

事后审计的检查（见图表18—3，审计分析表）总结审计项目负责人使用的审计方法和提出的建议，这些审计人员最有资格来选取方法，并圆满地完成这些审计工作。如果这些信息依然有相关性，那么能为当前的审计所借鉴。

5.审计师的评论

作为当前检查工作的一个部分，所有的审计师都要学习许多审计组织感兴趣的事项，然而这些事项与他们自己当前的审计目的可能无关。有些这类事项涉及紧急的状况，就值得立即开创一特殊的项目或扩展当前的项目。但如果不是急需解决的，必须将这些事项非正式地记录下来，并将这些记录作为有关审计项目的永久性档案的一部分。

6.帐目和报告的记录

在许多审计组织里，有关的会计科目表都要与有关审计项目相联系。通过这种方法，可确保在长期规划中包括与这些帐目有关的经营事项，或确保这些帐目将会被分析。所以

每一个永久性档案应该包含和会计科目的相互参照。

管理部门也指望审计人员来确保管理报告的有效性和可靠性，他们将依靠这些来作日常决策。这些报告中的错误或缺陷若导致不恰当的决策，则其影响相当严重。当审计人员从事专项审计时，他们应该按他们认为必需的范围来检查这类报告。这些报告的记录也应相应地和永久性档案相参照。

7.零星事项

审计主任对永久性档案应由哪些内容组成的看法差别相当大。在我们考虑规划和永久性文件的材料时，随后的零星事项是根据对我们询问审计方案和永久性档案材料的回答而做的。它们在某些方面指明审计组织对经营事项紧追不放的程度。这样的零星事项有：

适用于特定审计项目的各个审计方案和有关问卷的复本，只要这些方案和问卷仍然有用。

组织机构图，在条件变化后它们应及时更新和纠正。

与工会签订的合同和签订的长期合约（如与特许权所有人签订的合约）的复本。

业务流程图及其说明以及重要的设备设施。

对工薪阶层奖励计划的记录。

各部门或成本中心的清单，以帮助制订长期计划和确保定期检查的覆盖面。

历史的财务资料

对特别地区或活动方面可应用的基本命令和指示。

与审计项目有关的重要信函。

为了便于制订未来的审计计划，按对象和方案可部分分别编出审计时间汇总表。

定期（周、月或季）测试检查的汇总表，以避免在以后

审计中对同一段时期的重复测试。

强调内部控制要点的常规经营活动的汇总。

注销应收帐款的时间表，用于将来的核对。

主要赊销问题的叙述，用于未来审计考察。

所在地的照片，价目表和销售手册的复本和厂房布置的平面图。

每个地域最近12个月的财务和业务报告。

对公司中单独的部分：获得公司章程的复本或摘要，公司章程附则、董事会会议记录、股东会议记录、股本的核准、盈余帐户变动的摘要，财产权的摘要、为转移产权而在最近一次对公开记录所作检查的记录、抵押、裁决、留置权和其他法律处理有关记录的登记、土地和房屋建筑物清单、因税务目的而报告的收益与盈余的变动的调节、未决税款估计的叙述以及退税的申请。

八、监　　督

没有哪种机械性控制可与有见地的、易被接受的监督相比。富有经验的职业审计师能完成组织性审计，缺乏经验的审计人员则不能。而且一个审计部门的工作必须保持一致和均衡的高水平。这均衡器就是良好的监督。一个称职的审计主管能对易犯的错误提出警告，协助制订审计计划，对审计发现提出无偏见的意见，确保编制专业性工作底稿，协助维持审计者——被审计者之间的良好关系，监察预算和进程表，协助扭转不利趋势，审阅审计报告以及检查审计项目中是否遗漏了基本的要素等等。

“内部审计职业实务准则”对监督问题说明如下：

230　监督

内部审计部门应保证内部审计工作置于适当的监督之下。

.01　内部审计主任负责为审计提供适当的监督。监督是不断进行的过程，从制订审计计划开始直至得出审计工作的结论为止。

.02　监督包括：

.1在审计工作的一开始对下属提供适当的指导并批准审计计划。

.2监督批准的计划得到贯彻，除非偏离计划的行动证明是合理的并得到授权批准。

.3确定审计工作底稿能充分证明审计发现、结论和报告。

.4确保审计报告是正确的、客观的、清楚的、简明的、有建设性的和及时的。

.5确定审计目标正在被达到。

.03　实行监督的适当证据应该以书面形式保存。

.04　要求监督的程度视内部审计人员的能力和审计任务的困难情况而定。

.05　所有的内部审计任务，无论是由内部审计部门或是为内部审计部门进行的，主任始终负有责任。

富有经验的审计主管是教师和监察的结合。所以他们必须了解他们所监督的人们。老练而能干的职工比起新手可以少一些监督。同时，过度监督会阻碍发展。不合理地过紧的监督会导致过分的依赖性。初级审计人员就会养成询问答案的不良习惯，而不是思考他们的问题和对他们的主管提出替代性的答案。

审计主管不是一个令人羡慕的职位。他们是夹在中间位置，一边是更高层的经理，而另一边是非经理的人员。管理部门迫使他们观察审计项目的执行是否有效率，有效果和经济。在另一方面，下属们希望主管成为审计人员和审计经理之间的缓冲。他们还希望主管满足审计人员对安全、理解、独立性和接纳性等方面的要求。

监督工作贯穿整个审计项目。例如，主管工作涉及审计工作的每一个阶段。

1.制订计划

在计划审计项目时，主管应该提供他们在管理需要和期望方面的经验和知识。他们理解业务部门经理应付内部审计人员的方法，这可以帮助初级审计人员克服最初会议中遇到的困难。主管应该参加这些最初的会议，作介绍，引导或观察审计的开始，也要借鉴审计项目负责人的经验。

2.初步检查

主管应该批准初步检查的计划、访问现场和了解是否已获得足够的信息。在观察到重要的审计结果时，他们应该指导审计人员怎样通过与业务或管理部门人员进行讨论、通过中期报告和所需证据的数量，来扩展这些结果。

3.审计方案

审计项目负责人应该编制审计方案。主管则应该批准最初的方案，并批准对其所作的任何修订。主管也应该清楚所有方案的步骤被执行的情况，或是取消某些审计步骤时理由是否恰当。

4.现场工作

主管应该定期巡视审计现场，检查审计工作是否按日程完成。这要求检查工作底稿、初级审计人员了解他们的工

作底稿将要被检查，他们很可能对此备加关注。使下属们高度重视编制良好的工作底稿是审计主管行使教师职能最重要的一部分。有些审计主管为编制工作底稿确立了高标准，并坚持要在工作中达到这些标准，在他们手下工作的审计人员，往往就学会建立职业性的工作底稿。

主管应通过现场观察和定期报告来密切关注审计预算和进程。在实施检查时，主管应该注意可能存在的关于审计、工作底稿、发现、未解决的方案步骤等类似的问题。审计人员应该回答提出的每一个问题，并将这些答复记录下来。这些书面记录应该成为工作底稿档案的一部分。

5.撤出审计工作组时的面谈

无论是对纠正行动或审计者——被审计者的关系，这种面谈都极端重要。主管应尽最大可能参加这些会议。如果他们密切注意其进展的话，他们是能够对这些会议有所贡献的。

6.报告

在审计人员编制他们的审计报告之前，他们应该先编写草稿的大纲。主管应该认真审阅和批准这大纲，然后审计人员才开始报告的撰写。主管应该要求报告写作者在草稿的边上注明所参阅的工作底稿。这样在主管审阅这些草稿时，就可以参阅这些底稿，以确认所有的陈述是否确凿有据，并予以证实。

7.报告审阅

主管应该努力参加所有的报告审阅。如果发生争执，他们所持的客观态度是很有用的。同时，如果被审计方变得难以打交道时，主管可给审计项目负责人提供帮助。再有，在有证据表明需要纠正行动并发生困难时，主管也可以插上一

手。主管们必须是一个审慎的审阅者，他们务必使最终报告避免差错或有失言之处。

8.结束项目

主管们应该在工作底稿归档前审阅它们，并查看他们是否完整。他们应该看到所有的表格和管理文件都已编妥。如果所有需要的纠正行动在项目结束前都已执行的话，主管们应对此感到满意。

九、电算化控制

在拥有大量审计工作人员的部门中，用手工方式控制审计项目耗时甚多。所以，内部审计组织已转向使用计算机进行工时记录和监督审计项目。

如果内部审计组织使用被查单位设施要付费的话，电算化记录就特别有用。它既包括直接费用，也包括管理费用。电算化系统按预算的审计小时编制报告，并用于每一个项目，计算出这些小时的金额以及分摊管理费用。

一个内部审计组织曾说，他们利用电算化记录既进行自我控制又提供管理信息。计算机编制出内部审计状况和进展的报告，一份周报和四份月报。这些报告如下：

1.已完成任务（图表19—7）

每项审计任务都有一个单独的编号。计算和列表说明上一月完成的所有项目。该表还对每一审计项目的分配天数和工作天数进行比较，同时还列示每一完工项目综合了直接费用和管理费用的成本。

2.工作负荷统计报告。（图表19—8）

这是一张月报，汇总了24个月时期中所有审计任务的状

况。该报表显示了二年期内预计可用的审计天数，分派给未定任务的天数，加上分派给正在进行项目的天数，以及预约在确定审计项目上的审计天数。从可用天数中减去预约的天数，就可得出可用于额外预约任务的天数。该报告也给出了预算状况的概况，它显示了各职工分派任务过重和过轻的情况，这也就是分派给项目的审计时数是否已超过可用数。在审计主任要接受新的任务时，在又要分配额外的职工工时时，这些信息可用作决策参考。

3.审计任务状况。（图表19—9）

该计算机打印表显示所有正在进行的审计项目。个别的进行中项目均被列示出来。每一项目的资料有：项目编号，项目描述，该项目上一次审计距今的月份、审计人员名字、预计的审计天数、已审计天数、剩余的审计天数所及预计的报告发布日。

4.按审计师反映的任务状况。（图表19—10）

这是一张月报，列示了审计部门中的审计工作人员，以及分派给他们的项目。在每个审计人员名字后即列示他们所工作的项目的名称和简介。还在报表中列示每个项目的预计和实际的审计天数，剩余的天数以及预计的审计报告出报日。这种报表常被用于协助安排管理部门的各种请求。该报表列示了谁可分派新的任务以及哪些项目可以延长使之在总体进程中成为最优先的工作。

5.检查状况。（图表19—11）

该报告在每个星期一向审计人员提供信息，反映上星期五各审计报告的检查状况。该状况报告反映分派给检查者完成他们工作的时间，同时还突出显示那些未达到目标日期的报告。

6.误期报告。（图表19—12）

该打印材料确认已延误的报告，该项目指派的审计人员和报告延误的原因。

每个审计组织有不同的报告需要和不同的优先顺序。他们或许不得不使用多样化的计算机程序以适合各自的独特需要。然而，在规模大的审计组织中，有必要跟踪预算的、预计的和实际的审计天数和到期日，使用计算机可以使保持各种记录和编出状况报告的繁重工作变得容易。

图表19—7 佛罗里达运输部门

内部审计

已完任务

1980年4月

任务编号	完成日期	简介	审计师	预计审计天数	工作天数	总成本
010055	04/08/80	建议的后继行动	舒克(Shook)	10	15	$2,499.30
021410	04/30/80	采购控制	舒克(Shook)	55	23	3,832.26
022425	04/21/80	审查中信和信用卡开单	舒克(Shook)	15	21	3,599.02
022611	04/21/80	工薪处理——内部控制	亨特(Hunter)	15	10	1,666.20
060029	04/21/80	路线使用	埃利斯	8	8	1,332.66

		权的总结（Ellis）				
060034	04/08/60	被指控的舞弊试图（Ellis）	埃利斯	30	16	2,665.92
总数			6	133	93	$15,495.6

图表19—8

内部审计

工作负荷统计报告

1980年4月30日

报告状况

本月目标	90项	报告100%
本月实际	90项	报告103%
每份报告预计的平均审计天数		20.00
每份报告实际的平均审计天数		16.48

工作负荷

24个月中预计的可用天数	4095	100%
减已分派天数		
73项进行中的分派任务	1548	37%
72项待派任务	1339	32%
已约定天数	2887	69%
可用于额外分派任务的天数	1208	31%

图表19—9

内部审计

审计任务的状况

1980年4月30日

分派编号	说明	上次审计	审计师	预计审计天数	已做天数	剩余天数	预计出报日
020204	FDOT合同内容审阅	1279	戈德温(Godwin)	40		40	06/30/81
020205	凭单程序审阅	0280	厄伯尼克(Urbanek)	15		40	04/30/81
021104	建筑一联邦传票	0478	戈德温(Godwin)	30	12	18	06/30/80
021105	当期开票审阅一联邦	0676	魏汉姆(Whigharn)	45		45	02/28/81
021307	生产率调查		拉福特(Largford)	10	3	7	05/30/80
021403	存货处理办公室：工程车间等	0377	穆尔(Moore)	24		25	02/28/80
021409	差旅费凭单审阅	0378	舒克(Shook)	60	15	45	06/30/80
021415	财务一般审计部分		舒克(Shook)	18		18	11/30/80
021416	财务会计部分		舒克(Shook)	30		30	08/31/80
022201	采购办公室程序	0577	拉福特(Largford)	30		30	07/31/81

022304	EDP功能审查	1178	亨特(Hunter)	45	23	22	11/30/80
022503	行政服务再生产过程		罗林斯(Rollins)	15		15	11/30/80
022410	食堂销售审计	0478	舒克(Shook)	5	5		07/31/80
022419	雇员基金——总部办公室	0479	乔哈根(Geohagan)	7		7	06/30/81
022420	雇员基金——地区	10779	普赖斯(Pnice)	7		7	09/30/81
022430	电话信用卡开单		舒克(Shook)	15		15	04/01/82
022502	仓库事项控制		埃立古德(Alligood)	50		50	01/31/81
022505	仓库和推销办公室		姆叶斯(Myers)	40		40	11/31/81
022608	人事办公室一般审查	0478	弗利尼(Freaney)	45	2	43	09/30/81
022612	家属的雇佣	0778	费厄克洛斯(Fairlloth)	25		25	09/30/81
022613	工薪处理—内部控制		亨特(Hunter)	15		15	04/30/82

分派编号	说明	上次审计	审计师	审计师天数	审计师已做天数	审计师剩余天数	审计师截止日
022702	法律办公室审阅	0278	费尔克洛斯 (Fairclotb)	25		25	12/31/80
025001	穿孔机控制审阅	0976	亚当斯 (Adams)	8		8	02/29/81
025003	存货程序——建筑物		鲁尼恩 (Runyon)	30		30	02/08/81
025019	安全——总部办公室		劳伦斯 (Lawrencn)	3		3	10/31/80
025026	财务管理总结		魏汉姆 (Whigham)	12		12	02/10/82
合计				648	50	588	

图表19—10

内部审计

分派任务的状况——按审计人员列示

1980年4月30日

分派编号	说明	上次审计	审计师天数	审计师已做天数	审计师剩余天数	审计师截止日
埃利斯 (Ellis)						
060027	路线使用权——地区Ⅰ	0978	36	35	1	05/31/80
047020	EEO——遵循性		20		20	07/31/80
060043	路线使用权		8		8	10/31/80

	——特别任务				
060038	路线使用权——地区Ⅳ	25		25	01/31/81
060041	路线使用权——地区Ⅶ	25		25	01/31/81
060036	路线使用权——地区Ⅰ	25		25	04/30/81
合计		139	35	104	
计数	6				

图表19—11

内部审计

审查状况——内部审计报告

1980年4月30日

分派编号	说明	审计者	审计日期	到期日	延迟天数	状况	评论
010059	办公室程序——地区Ⅰ	欧代尔(O.Dell)	04—30	05—30	000	F	
021104	建筑——联邦传票	布朗(Brown)	05—02	06—01	000	F	
034004	比率结构——材料和ROH	鲁尼恩(Runyon)	05—15	05—29	000	P	
041002	比率结构测绘	鲁尼恩(Runyon)	05—21	06—04	000	P	
052017	建筑检查——地区Ⅴ	戴维斯(Davis)	04—17	05—17	000	T	

052023	劳工符合性总结	布朗(Brown)	03—15	04—15	000	F
052031	桥梁——建筑	布朗(Brown)	05—01	05—31	000	F
090014	户外广告牌程序	戴维斯(Dawis)	05—16	05—30	000	T
092029	标记程序性检查	布朗(Browu)	05—02	06—01	000	F
092030	磅站检查后续行动	鲁尼恩(Runyon)	05—21	09—04	000	P
400011	马可岛大桥	欧代尔(O,Dell)	04—11	05—12	000	F
40020	Dade公司高速公路	莱温斯顿(Levingston)	05—21	06—04	000	A
440001	FT鼓马戏团商店	鲁尼恩(Runyon)	05—21	06—04	000	P

状况标记

F—现场检查　P—审阅　T—打印　A—行政管理检查

图表19—12

内部审计

误期报告

1980年4月30日

分派编号	说　明	预计审计天数	审计师已做天数	审计师	审计师到期日	评论
090012	被指控的	12	7	费尼克	05—31—77	等待法庭

	产权公司舞弊			洛斯(Fairloth)		行动
092019	被指控審改衡重	138	119	费尼道斯(Fairdoth)	12—31—78	待决诉讼——法律
092040	密切尔维修合同	120	30	弗利尼(Freaney)	04—30—76	等待裁决——法律
092044	被指控滥用设备	18	119	卡塞伯姆(Kaiseboom)	06—30—79	待决行政行动
092043	建筑业务地区Ⅳ	25	8	戈德温(GoodwinF)	11—30—79	需要其他调查行动
052034	被指控洛尔霍尔舞弊	25	10	费尼克洛斯(Faircloth)	12—31—79	需要法律部门信息
092049	公共交通——地区Ⅱ	15	2	亨特(Hunter)	12—31—79	现正在审查
044002	设计工程师——咨询项目	20	3	魏汉姆(Whigham)	02—28—80	人手不够
092052	初步工程设计——地区Ⅳ	40	10	劳伦斯(Lawrence)	02—28—80	其他优先次序
021409	差旅费凭单审查	60	15	舒克(Shook)	04—28—80	其他优先次序

十、小规模的内部审计组织

审计人员数不超过4人的小型审计组织比大的组织更趋于非正规化。他们的管理记录通常不太复杂，而他们自己的内部控制机制经常不完善。因为他们的规模较小，处理较少的项目，他们认为宽松的程序是合理的。但这是一种误解。

小型企业的最高管理部门和董事会与大型企业的一样，应该充分同样关注行政管理。外部审计师无疑要分担这种关注。如同会计部门一样，内部审计部门十分需要恰当的行政管理。

所以，小规模审计部门的审计项目应该正规地记录，并应该使用预算和进程表。也应该保持时间记录。应该建立永久性档案并继续下去。项目中应该建立和使用未完清单，审计应该处于良好的监督之下。

外部审计师在与小规模审计部门打交道时将应用跟大部门相同的"内部审计职业实务准则"。

当然，在只有一个人的审计部门中监督并不是件易事。一个能干的人员也孤掌难鸣，但是这种困难使下列所有工作更重要：建立和使用自我检验制度，使用核对清单，未完成事项清单和组织良好的常规工作。确实，显示职业水准的良好行政管理在小规模或一个人的内部审计部门中都显得特别重要，无论是对管理部门或外部审计师来说均如此。

十一、小　　结

审计项目需要管理控制和指导，以使他们走上轨道和提醒审计主管和经理有何阻碍发展的困难。每个审计组织应该设计为推进项目控制所需的表式。不仅良好的经营惯例要求这样做，而且"内部审计师协会"也都要求对所有的审计项目自始至终加以监督。手工控制既费力又费时，计算机已被用于提供审计项目状况的及时信息。在小型审计组织中实行监督是很困难的，但借助于外部审计师的智谋和合作，某种形式的监督是可能的。

第二十章　质量控制

一、引　　言

朱温诺（Juvenal）在公元一世纪时说："但是谁将来监控监控者他们本身呢？"他没有最终留下启示。18个世纪后，"内部审计职业实务准则"回答了由谁来审查审计师的问题。这个"准则"的560节叙述如下：

560　质量保证

内部审计主任应该建立并保持一个质量控制计划，以评价内部审计部门的工作

.01　这种计划的目的是要能合理保证审计工作符合本准则、内部审计部门章程和其它适用的标准。质量控制计划应包括下列成分：

.1监督　.2内部审查.3外部审查

.02　对内部审计工作进行持续的监督，以保证符合内部审计准则、部门的方针和审计计划

.03　内部审查应该定期由内部审计部门的成员来进行，用以评价所完成的审计工作的质量。这种审查的方式应该和其它内部审计相同。

.04　对内部审计部门应进行外部审查以评价部门工作的质量，这种审查应该由有资格的，独立于这个机构且和该机构无真正的和明显的利害关系的人来执行，这种审查至少每三年进行一次，这种审查完毕后，应发表一个正式的书面报

告，报告应该对内部审计部门遵守《内部审计职业行为准则》的情况表明意见。如果合适，还应包括改进工作的建议。

除“准则”的要求外，总经理和董事会审计委员会还有真正关心的问题。他们需要确保能真正依赖内部审计所提供的安全保护。美国1977年通过的《国外反行贿法》（一个不仅限于贿赂的法案），使他们受累不少。根据这个法案的内部会计控制条款，证券交易委员会已采取了一项行动。它不涉及舞弊的污染或具体结果，反而涉及内部会计控制。

外部审计师将他们审计的范围置于内部控制系统充分与否的基础上。内部审计师是一个组织中控制系统的一个重要部分，确确实实的关键。缺少了内部审计师，控制系统会崩溃。迟至1975年，美国职业会计师协会（AICPA）的审计准则执行委员会发表了“审计准则公告（SAS）第9号”。该公告指出，外部审计师应该评价内部审计职能，这些评价还应该关系到他们审计程序的实质，时间性和范围，以及他们对内部审计的依赖性等。

审计师职责委员会（科恩委员会）建议企业管理部门编制一份对股东的报告，评论公司的内部控制系统。对公众报告内部控制也许不会太遥远了。内部审计人员成为系统中防止不充分的控制和各弱点的最后一道防线。如果要依赖这道防线，那么它们必须是有力的并能够承受各种苛刻的测试。

由于是那样地依重于有效的内部审计功能，无论是高层管理部门还是内部审计主任都十分重视他们的内部审计人员和内部审计部门能满足合理的测试。这样“内部审计专业实务准则”只是了解一个企业中的内部审计是否按职业准则执行其工作的重要文件。

这个“准则”提供了衡量内部审计作用的尺度。在“准

则”被采用之前，管理部门已对内部审计部门评价，但还没有公认的尺度来计量业绩。

在任何职业中同业互查是必不可少的。与内部审计有关的领域中，已制订一批条款用于这类检查。例如，在美国通货控制办公室公布了一份“国家银行稽核员用的主计长手册”包含了审查银行的内部审计功能用的指示。美国审计总署发表了它的“第9号审计准则补充序列——用于政府审计组织的自我评价指南”。美国注册会计师协会（AICPA）编制了“同业互查手册”。所有这些手册为了评价职业实践和他们的组织提供了工具。

二、准　　则

如同在“准则”中所述，质量保证规划三因素中的每一个，都有独特的目的和功能。

监督是一个连续过程，它强调个别的审计。它对内部审计主任提供保证，使初级审计人员执行项目所要求做的事。审计主管或经理对所分派的审计项目负责履行监督，但是他们自己并不执行审计项目。

内部审查是一种测试功能，它们对内部审计提供保证，使包括主管在内所有的审计人员恰当地进行他们的工作。

外部审查是对整个审计部门的评价。它们是为了告诉高层管理部门和董事会，他们是否得到了一个职业性的内部审计人员团体所提供的服务，而这种服务工作符合“内部审计师职业实务准则”所设制的尺度。这种审查必须由审计部门以外的人员来实行。依据这个“准则”，评价人员必须“对组织独立”和没有“实际的或明显的利害冲突”。彻底的独

立性、没有一点明显的利害冲突或许是很难或代价昂贵的。进行这类评价有一系列的方法可资应用。但是每种法方都有利有弊。下面是一些可以采用的方法：

1.企业内的互查小组。这些互查小组可由总部审计师组成，负责评价子公司或地区组织中的内部审计部门。这类评价可被认为是独立于他们的"被审计者"的。由于总部审计师有企业的全局知识，他们有快速适应的长处。但在内部审计师行使对整个企业的职能时，上面所谈的"独立性"就有疑问了。

2.企业的外部审计师。与企业内的内部审计师相比，他们的客观性较强。但由于他们在多年的审查中已接受了该企业的内部控制系统，他们是否真正独立是有问题的。再有，在除了财务和会计方面以外，他们对内部审计是否有足够知识更是一个严重问题。

3.另一会计师事务所的外部审计师。这些外部审计师的独立性很高，但是他们不熟悉企业的内部控制系统。同样地，在评价非财务的审计业务时，他们也可能有困难。

4.不同企业审计小组间的相互评价。这种评价可能没有实际的或明显的利益冲突，但评价人员应该对内部审计的所有方面的操作都很精通。学习曲线应该没有外部审计师那样陡，而费用则应该少些。然而可以理解，管理部门和董事会在准许竞争对手的内部审计师进来接触商业机密时会犹豫不决的。

5.称职的咨询人员。这批人员应该富有实际的内部审计经验，在管理部门层次行使职能并干练地与总经理和董事会成员打交道。他们没有实际的或明显的利益冲突。在企业内评价所有业务的审计时，他们应该是令人满意的。

完全的独立性和全范围的评价可能是昂贵的。管理部门必须估量为保证它的内部审计发挥作用所需的代价。在涉及独立性和成本两个方面时，一个折中的作法是在称职的咨询人员的指导下，使用总部审计师。要求咨询人员签署最终的评价报告保证了独立性。使用企业内部的职工又确保评价只花较少的费用即可。

“内部审计专业实务准则”中的5条准则是衡量和评价内部审计组织所依据的基准。外部审查的范围取决于管理部门所感觉到的需要。一次性全面评价将把部门的内部审计章程与工作的独立性和范围的准则作比较，还要把实际的审计工作情况和在所有5条准则的规定比较。该“准则”要求至少每3年搞一次此类评价。从实务角度讲，实际检查不能跨越整个三年期限。内部审计部门近来工作的情况已远不是这样。所以，评价的时间跨度不应该超过6至12个月。

许多因素将影响评价的成本及其期限，其中有内部审计部门的规模、它的评价的深度、差旅费、企业的规模和复杂程度、部门生产产品的数额和品种规格、将要检查的审计样本容量、将会遇见问题的数量、评价队伍的规模及其人员组成。审查的性质和正规性也是重要因素。

管理部门必将仔细考虑评价的范围。全面评价要有广泛的审计抽样，而且其代价很大。但是可用下列方法来缩小范围和费用：

仅用5条标准中的一部分来评价部门。

在评价时限制将要考察的审计样本。

逐步评价：测试一个小的审计样本并作出报告，然后再进一步做下去。

利用外部审计师在他们审查审计工作时所作的评价，它

们可用来补充或代替评价人员的审查。

三、监　　督

这里仅涉及质量保证的监督。所有的工作都必需被监督。内部审计评价重要的控制、保护资产、向管理部门报告信息，以及关键的业务绩效，这些都特别需要进行监督，以保证职业性的审计工作。

主管需要弄清：审计工作是否很好计划，审计范围是否合适，审计资源是否经济地利用，严重的缺陷是否被忽略，是否过份强调细微事项，审计叙述是否佐以坚实的证据，重要的弊病是否彻底记录在案，审计意见书是否附有确凿无疑的依据，审计工作是否不被无关或不重要的事项所糟踏，还有，审计工作人员是否经过良好的训练和评价鉴别。

内部审计主管应该自始至终监督审计任务的执行，而审计经理或内部审计主任应该监督主管的工作。审计经理或内部审计主任应该对此感到满意：监督正在提供对质量控制所需的保证。必要时，这些保证应该记录在案。下面是恰当监督的一些因素：

审计主管应该在初步调查前讨论审计的动机和范围。他们应该对初级审计人员作如下的指导，如研究用的来源，与其他任何地方执行的审计比较，以及与分派的审计项目有关的管理需要。

他们应该书面批准审计方案的编制及其修改。他们应该建议修改方案，消除其中成本效果差的部分和将有重要风险的内容纳入审计。

在审计过程中，他们应该随时与审计人员讨论审计目

标、程序、报告以及遇到的任何问题。

应该定期进行监督性审查。审查的范围应该与审计人员的资格和经验相称。

主管应该检查审计的工作底稿并为这类检查提供证据。

监督性审查应该确保：初级审计人员符合部门的标准，审计目标已经达到，发现和结论有工作底稿为依据，以及他们为一个有意义的审计报告提供了足够的信息。更具体地说，主管应该了解审计人员的下述情况：

（1）在决定审计测试和程序之前，了解被审计个体的目标。

（2）跟踪前一次审计发现的问题来确定是否已采取了适当的措施以及它们的有效性。

（3）根据内部控制评价的结果决定测试的范围。

（4）引导审计测试来达到设定的审计目标。

（5）仅仅考虑与审计目标有关的事项。

（6）使用合适的抽样计划和选择技术。

（7）合理地解决统计抽样的结果。

（8）在必要和经济的条件下，在审计中使用计算机。

（9）完成审计方案中所有的步骤，或在不那样做时说明其原因。

主管们应该了解，重要的发现是否引起业务管理部门的注意以及进度报告是否按要求发表。

他们应该监督预算和进程表，以协助负责的审计师扭转不利的趋势。

主管部门应该和业务经理及最高管理部门一起参加重要会议；当前的审查应该使主管们了解审计发现，并能够进行深入的讨论。

他们应该和他们的审计项目负责人讨论拟议的审计报告并批准报告的提纲。

他们应该详细地审查报告的草稿以及了解它们是否符合部门的方针。

他们应该尽可能和被审计方以及高层管理部门一起审查上述草稿。

他们应该根据审计发现批准恰当的纠正行动。

他们应该了解部门程序要求的所有行政管理文件资料是否已齐全，其中包括：核对清单、审计后审查、预算及实际审计时间的比较，项目结束的建议条。

他们应该批准工作底稿的归档或销毁。

审计经理或审计主任应该和主管至少每周会面一次，讨论项目状况或在被监督项目中所遇见的任何困难或问题。

在质量保证规划中，最重要的一步，或许也是第一步要做的，是恰当地监督审计项目。

四、内部审查

内部审查既能对内部审计主任提供质量保证又能为审计人员提供培训。这种审查能采用核对和内部审计的方式，既可定期也可不定期地间断进行。他们的频率取决于内部审计主任对审计项目监督的充分性，以及从被审计方反馈来的不满意见数量的关注程度。

1.稽核

签署审计报告的内部审计主任或审计经理，对他们正在签署事项的准确性和恰当性都十分关注，这是可以理解的。他们的职业声誉维系于此。审计报告经常是广泛地、大量地

积累资料的结果。内部审计师的失误时有所闻，它们可能是极端难堪的。那些找差错的人本身应该是无差错的。尽管如此，审计人员也是人，会犯错误是必然的，没有人能幸免于此。

为了防止发生这种情况和确保无可指责的报告，内部审计经理和主任可以建立一套稽核系统，以鉴别出那些自身不易发现的机械性差错。所有内部审计报告的草稿可能要受到独立的核查。可由一位未在该审计项目中工作的审计人员追踪查对工作底稿的每一个数字、日期、名称和叙述，以明确它们是否完全有根有据和记入文档。

所有的计算应该复验。所有的纵横加总也应再次验算。所有的日期应该与原始文件核对。所有的名字和标题应该检查其拼写，准确性和当时状况。所有的缺陷发现应该根据工作底稿核查其原因、影响、重要性和纠正行动的证据。

检查人员然后应该签署一份批准字条，作为这次独立检查的证明。

2.内部审查方案

审计项目的内部审查就是评价审计人员和审计主管怎样遵照部门的方针和程序以及职业惯例。这类内部审查对成熟判断的要求高于稽核。它们接触的有审计人员的工作也有主管的事项。它们是对审计报告的样本以及所依据工作底稿的评判。所以它们需要资深审计师和主管的重视。

这类内部审查的结果可能是有益的。当然，第一是将信息提供给内部审计主任，即程序执行得如何，审计工作和审计报告文档化做得如何。第二是对外部审计师的价值。如果外部审查者发现这类项目的内部审查有可信的依据时，他们就可以减少对审查项目的测试。

所以，内部审计的内部审查应该按任何一种审计检查的正式手续和纪律来执行。例如：

应该为一个审查项目设置一个预算和一个进程表。

应该按评价者将要采取的各步骤编制一个审计方案。

应为一项审计项目选取可接受的样本，它们应该代表部门工作的状况。

评价者应该和被审计项目的审计人员和主管讨论所发现的任何弊病。所以，机敏老练是极端重要的。

评价者应该编制记录内部审查的工作底稿。

评价者还应该编制审查结果的正式报告。

该审查方案应该由内部审计主任批准。也应该遵循用来处理审计工作业绩的"内部审计职业实务准则"。例如，评价者关注下列具体"准则"的要求：

审计人员的审计工作计划得怎样（参阅"内部审计职业实务准则"第410段内容）。

是否确立了审计的目标和工作范围？

是否得到背景信息？是否对执行的审计项目经过充分的研究？

是否编制了审计预算？是否按实际的审计天数计费？

是否已通知适当的管理人员，即将要开始进行审计？

做初步调查了吗？确认了风险区域吗？

编制了审计方案吗？审计主管是否批准了该方案？

是否以口头或书面形式与有关方交流了审计结果？

审计人员怎样收集、分析、解释信息，并将信息归档，以支持审计的结果。（参阅"内部审计职业实务准则"第420段内容）

收集的信息与审计目标相关吗？

收集的信息足够、合适和有用吗？

审计方案的所有步骤都执行了吗？在不执行这些给定步骤时又有足够和恰当的理由吗？

使用合适的抽样技术了吗？是否合理地解释了抽样结果？

编写的工作底稿能否充分地展示信息的收集、分析和解释？

工作底稿是否经过主管审查的证据？

审计工作的结果报告得如何。（参阅“内部审计职业实务准则”第430段内容）

报告是立即编制和发表的吗？

中期或进程报告是否公布重要的发现？

在最后报告发表前，其结论和建议在合适的管理层次讨论过吗？

报告的草稿认真地讨论过吗？

书面报告是否按部门程序所要求的格式编写？

该报告是否经受过所有需要的审查和批准？

报告的所有事项是否都在工作底稿中有案可查？

审计师如何采取后续行动以了解根据审计发现而实行的恰当行动（参阅“内部审计职业实务准则”第440段内容）

纠正行动是否充分地记录在案？纠正行动完成了吗？是否包括了为防止所报告的缺点再度发生的条款？

没有采取纠正行动时，是否在各种情况下得到了高层负责人的批准？

五、外部审查

外部审查最好是由专门从事评价的同行们相互检查。行业以外的人员并不总具有评价职业性实践所需的教育、训练和洞察力。同业互查，或称之为外部审查是用来评价一个内部审计组织对它的内部审计实践的质量控制的。这些审查试图确定质量控制程序是否广泛到恰当的程度，设计得是否合适，以用来评价内部审计部门。这审查也用来确认质量控制方针和程序是否充分地记录在案并与审计人员交流了，还有在自己查验自己的环境中是否提供了有效的保证，使内部审计部门满足了所在职业的标准。

“审计素质、研究和教育基金会”是由“内部审计师协会”建立的。该基金会进行了一项研究，名为“评价内部审计作用的框架”（下简称“框架”），其目的是提供一种工具，用来确定内部审计部门是否达到由“内部审计职业实务准则”所建立的各项标准。

这“框架”中有指示和问卷，可用来评价任何一个内部审计部门。这些问卷按两步评价法组织。第一步主要针对企业内部审计的职能——由部门章程所订立的职能。“框架”指出，世界各地进行内部审计的环境各不相同，它们支配了内部审计工作的范围。有一些内部审计组织的章程包括的内容很广泛，他们可涉及企业中的任何活动，而无其他限制。任何方针陈述并不妨碍充分符合“准则”的要求。（见图表16—2）。

其他一些审计组织的职能可能要受许多限制。有一些或许不能上达董事会，或许只对一个低层次负责人报告，或许

限制在审查会计业务方面，或许没有权力去要求人们回答他们的审计报告，或许不负责对纠正行动采取后续跟踪，再或许是无权审查职业实践道德方面的事项。还可以列举不少的限制。显然，那些审计人员的行动将受他们的环境制约，所以他们将不遵循“准则”中详细阐明的概念，同时或许不实施“准则”要求的内部审计的职业惯例，那样的话，他们的审计业绩就不能完全用“准则”的尺度来衡量了。

但是在他们章程的约束下，这些内部审计组织也可以根据“准则”有关的条款来评价。所以，在评价过程中的第一步将指明评价中第二步的内容。这样，第一步要求将内部审计部门的工作与“准则”中那些条款比较，当然，应该是那些部门章程允许遵循的条款。

“框架”中的问卷部份约有75页长，由下列的四节组成：

1.内部审计环境的概况

评价者将设法确认内部审计部门起作用的环境情况，其方法是通过询问了解有关企业的问题，内部审计部门在企业组织层次中的位置，以及最高管理部门授予内部审计人员的权限等。显然，内部审计人员不允许做的事也不能被评价，然而，这类事是否该做到是要考虑的。

2.方针和程序

审查小组将评价内部审计的方针和程序，以确定其独立性，职业熟练程度，工作范围，审计工作的业绩，以及内部审计部门的行政管理。

3.面谈

评价小组将与一批人面谈，测试方针和程序的适合性。被面谈的人员包括有董事会成员、一般管理部门领导、分管内部审计工作的经理、内部审计主任、内部审计主管、内部

审计职工、被审计者和外部审计师。

4.各项审计的检查

评价小组可以考察已完成审计项目的记录，从而对方针程和序的遵循有一批确定和客观的信息。可以用详细的核对清单来确定职业审计公认的标准满足与否。

评价完成后，评价者应该编制报告总结他们检查的结果，对内部审计部门遵循“内部审计职业实务准则”的情况表示意见。

外部审查在这方面还不甚成熟。协会在其关于评价一项内部审计职能的手册中将不得不要求使用现场测试，来确定提出的问题是否相关和实用。评价者将需要实施成熟的判断。没有哪种问卷可以完全适用于所有的情况。应审慎和理智地建立外部审查的方案。死板地应用“框架”的问卷可能很难使内部审计组织的工作得到一个好结果。缺少某一特别程序并不一定表示内部审计部门的不适当。评价者应该能够在什么是理想的和什么是实用的两者之间权衡。

机敏地、职业化地实施的外部审查可以产生有益的影响。一项理智和客观的评价能使一个企业的每一项功能都受益。内部审计功能也在其列。置于被审计者状态的内部审计人员要学会谦恭。他们将获得被审查、评价和告知缺点时感受的第一手知识。这种经验可能会促使增加对被审计者的同情心和改善审计者——被审计者的关系。

六、小　　结

因为内部审计被赋予越来越高的地位和权限，它也必需承担越来越多的责任。它必需保持高水平的职业特征，因为

它将自己作为一项职业性的活动。用来衡量其职业特征的尺度是“内部审计职业实务准则”。内部审计的职能不能满足上述“准则”清楚地说明的水准时，就不能看作为进行了职业化的实务。像其他职业化人员一样，内部审计人员必须监督他们自己，并将他们自己置于外部评价之下。这种评价可采用同业互查形式。“审计责任、研究和教育基金会”已为这类评价建立了一个“框架”。内部审计主任义不容辞地应该在他们的部门里建立和保持职业特征，这样他们将能经受得起“基金会”报告中提出的严格而详尽的检查。通过紧密而有见地的监督，再通过定期和不留情面的自我鉴定，内部审计功能就能通过正式的同业互查。

第　六　篇

有关内部审计的其他事项



第二十一章 管理原则

一、管理的性质

管理涉及建立目标并力求依靠他人实现这些目标。现代的专业管理者是从早期的业主管理演化而来的。现代企业经济业务的复杂化扩大了专业管理人员的责任范围。

管理的任务是困难和多种多样的。管理者必须能够建立目标、制定计划、设置机构、分配资源、安排人员、控制各种事件使确立的目标有效果、有效率和经济地得以实现。管理者至少需要具有进行技术性和职能性活动的能力。现代管理者必须学会依靠别人来从事或完成一些也许他们自己也能很好地、很顺利地从事或完成的工作或任务，这是因为他们也许对此没有兴趣，也许没有受过这方面的训练。但是，他们至少应该知道那些能使其工作得以简化的指导性管理原则。

1、管理原则

多年来，管理的基本原则逐步发展，这些原则有助于提高管理人员决策水平。这些原则是普遍真理，能用于解决各种管理问题。这些原则之所以能经受时间的考验，是因为它们建立在真实的、有因果关系的基础上的。这些关系是从符合逻辑的信念、成功的经历和大量反复的试验中产生出来的。他们能普遍适用于所有的企业形式——营利企业、政府部门、家教组织、教育机构和非营利组织。

管理原则虽然可以被传授给每一个人，但并非每个受到

这样教育的人都可以从事管理工作。成功的管理需要有管理的素质——使人们朝既定目标努力的管理能力和兴趣。并且，这些原则对帮助管理人员避免失误和指出正确的道路是很重要的。

违反既定的管理原则常常招致困境，由于这个原则，内部审计人员很有必要理解管理原则。实际上内部审计人员所发现的任何问题，都可以归咎于某些违反公认管理原则的行为。如果内部审计人员精通这些原则就能发现这些问题，他们能更容易地确认必须引起他们注意的审计风险区域。更重要的是，他们就能更好地负起顾问的责任，向管理部门反映或与管理部门一起解决发现的问题。

2、管理理论

管理理论家们已经形成了许多不同的学派，每一学派都有自己的拥护者，但每一学派的理论也许都不是成功管理的唯一答案。从事管理的学生应该了解这些理论，这些理论虽说不是最终真理，但每一种理论都能提供一些有价值的东西内部审计人员应多多精通这些理论以使他们的思想与信奉某一学派的管理人员的思想一致。下面简单地介绍几种管理理论。

（1）古典学派（科学管理学派）

这一学派产生于十八世纪，它开始是作为一种管理制度而出现的。采用科学的管理制度代替组织机构的随意性，它是一系列卓越的管理思想的产物，是科学管理的肇始。

弗雷德·里克·W·泰勒（Frederick W Taylor）强调计划的编制，他主张用分析作业、科学培训工人、促进工人和管理人员之间的合作、各部门建立较合适的责任制等管理手段代替直觉和猜测。

亨利·法约尔（Henri Fayol）的古典学派管理理论形成了计划、组织、指挥和控制等管理职能系列。法约尔根据自己的实践经验所归纳出的14条管理原则至今仍具有很大的适用性：

分工　各尽其能

职权和责任　授于何种职权就指派相应的责任。

纪律　遵守规则。

统一命令　一个工人对一个上司——单一责任。

统一指挥　目标与计划相一致。

个人利益次要　工作第一。

报酬　同工同酬。

集权化　权力集中以体现成本效益原则。

等级链　象一架梯子，自上而下连成一贯。

秩序　一人一事都有自己的位置。

公正　工人和监督人员一视同仁。

稳定性　使雇员的流动最小。

首创精神　激发雇员的创造性。

集体主义精神　良好交流以体现集体精神和士气。

拉尔夫·库勒·戴维斯（Ralph Currier Davis）建立了管理的统一理论和经营责任概念。他认为，除了职权和责任以外，每一个下级必须明确他应负的责任。

吉尔布雷思（Gilbreshs）进行了时间和动作的研究。

亨利·甘特（Henry Gantt）创作了显示完工产品及其各个生产步骤的图表。

（2）行为管理学派

研究管理理论的评论家观察到了古典学派理论的某些空白点。在埃尔顿·梅奥（Elton Mayo）和F·J·罗特利

斯伯格（F·J·Roethlisberger）的领导下，他们把研究重心集中在管理者和工人的行为方面，他进行了大量的研究。研究表明，如果人们的需要和愿望得到满足，生产率就会提高。有些研究人员认为行为管理学派的理论取消了古典学派理论的某些概念，但古典学派理论的许多概念并未过时，行为管理理论应作为是对古典管理理论的补充而不是取代，因为管理理论仍要发展。

（3）系统论学派

这一个学派的理论认为，每个组织机构是完整的子系统的复合体。每个系统内部具有输入、操作和输出这些部分，每个部分都受到反馈和控制的影响。一个"封闭系统"的运动与它所处的环境无关，一个"开放系统"与它所处的环境是互相影响的。前者要逐渐退化，而后者则要对变化做出调整。管理者的工作是要对付这种变化。系统论学派比行为管理学派更具有机械性。

（4）管理科学学派

这一理论的产生可追溯到弗雷德里克·泰勒的科学管理制度。后来，采用了运筹学帮助解决了一些管理问题。由于积分学和电子计算机的使用，对一些极其复杂的问题也开始能找到答案。人们建立数学模型来表示管理系统，并帮助决策。定量学派所采用的数学技术包括概率论、回归分析、线性规划、蒙特卡罗模拟、存储论、排队论、灵敏度分析、博奕论、动态规划和指数平滑等。

（5）传播中心理论

按照这种理论，管理者是信息接收、储存和传播的中心，虽然它是管理的重要方面，但不是管理的全部内容。

（6）社会系统理论

这一理论和行为管理理论有联系，它把一个组织机构看作是一系列文化的相互关系的结合体，它强调通过合作来进行决策和解决问题。它涉及伦理学——从道德角度看什么是对的。

每一种理论都有它自己的长处，人们曾作过许多努力，把各种理论的长处结合成一体。结合的过程表明需要个人和组织目标的联合，并且两者都必须改变以满足对方的需要。改进后的管理理论表明，组织与个人的合作可以消除工人的感情疏远，从而提高生产率。机构重叠学派把非正式机构附加在正式的机构层次图上，这个学派寻求利用存在于各种机构内的力量以及利用非正式机构传播的信息。条件性方法认为不能仅用一套被认为是普遍适用的管理原则来控制管理，管理是一个复杂的、微妙的过程，受很多因素影响，如技术、人员、环境，因此，管理必须考虑所有这些因素。

3.管理者模式

在最近大约一百年间，四种各有其显著特点的管理者模式已经形成。这些模式大体上是随着管理理论的不断发展而逐步形成的。

（1）独裁式

它是军事权力和古典学派的产物。这种模式在七十五年前是普遍适用的，它完全建立在纯权力的基础上。虽然现在它已基本上被更多的行为管理方式所代替，但对某些企业来说，这种模式仍然是有效的。

（2）监护式

这种模式形成于本世纪30年代。它是建立在这样一个前提上，即人们生活快乐，工作就有成效。监护模式依靠物质奖励，使工人们生活有保障，有安全感。虽然人们感到快

乐，他们并不能很好地履行职责，也不能使工作富有成效。相反，他们找到了一个混日子的偷懒方式。

（3）支持式

这种模式试图避免独裁式和监护式管理模式的缺陷。它强调工人的工作成绩，而不是强迫工人服从或仅使他们快乐。当唤起工人的干劲时，工人就会感到他们在参与管理并投身于管理之中。这种模式取决于领导者对其下属存在积极的态度——他们的下属想工作、想进步、想取得成绩。

（4）社团式

这种模式仍处于形成阶段，建立这种模式的根据是，机构内成员之间应相互贡献，管理者应作为机构中的一员而不是上下级的关系。每个人为共同的目标贡献自己的力量，其结果就能自我约束，有责任性，自我实现和工作有热情。

二、管理的职能

管理的四种职能：

○计划的编制职能

○组织职能

○指挥职能

○控制职能

某些作者认为管理职能还应增加人员配置职能，但是人员配置职能可看作是组织职能的一部分。另一些人采用"激励"来代替更为人们熟悉的"指挥"一词。对于每一个管理职能，内部审计师都能对管理者给予帮助。审计人员的审计范围并不局限于控制系统，审计人员在审计过程中发现的许多问题，都可能与计划编制、组织、指挥等职能有关。所以，

管理原则的知识对于实施管理和弄清管理职能存在的不足都是有用的。下面，结合对管理职能的讨论，指出内部审计人员是怎样评价每种职能并如何为管理者提供有用的信息。

管理的四种职能无疑首先是编制计划，然后再是组织、指挥和控制。每一项组织必须制订其计划，所有的指挥必须促使人们朝向已制定的目标和目的，所有的控制都要保证计划能有效果、有效率和经济地实现。

计划的编制是从各种选择中寻求最佳选择。现代管理思想的重要部分是对计划的编制日趋关注。一个有效的管理计划的标志是确定如何弥补目前的状况与应该达到的目标之间的差距，这种计划的编制不是偶然的，而是深思熟虑的、合理的。

所有的计划分战略和战术两类，战略计划是长远规划，如税务计划、资本预算、人员计划；产品计划；战术计划是短期计划，如生产进度计划。然而所有的计划都具有相似性，计划不仅仅是愿望，而是行动的方向，它涉及未来的行动，因此，不确定程度将影响所有计划。

编制计划要有想象力，远见和思想。计划编制涉及到企业上层至下层所有的管理者。由于计划是尝试性的，因此，必须根据实际情况经常对其进行监督和重新评价。计划决定采取哪些步骤，它们还应该具有灵活性，可以根据实际情况加以调整。如果要使计划成功，它们应在各管理职能中加以协调并体现成本效益原则。

计划和计划的编制是一种伞状的关系，它包括一系列管理活动，诸如：

（1）目标和目的

目标和目的引导企业。目标和目的表明管理者如何进

行管理、企业是什么以及企业的发展方向。它们有助于决定企业的组织结构、范围和发展方向，它们应该是能被人们理解的、容易传播的、可接受的和可望达到的，并且可以通过程序、规则等等分计划加以实施，它们不应和法律、道德标准、政府政策以及其它企业的目标发生冲突。各企业的目标是千差万别的，但某些基本的目标是一致的，如考虑消费者利益、寻求企业生存和发展以及创造企业自身所需要的价值。

（2）战略

战略是对目标的实施，是企业经营活动的总括的概念。战略往往指明企业总的行动计划和各种资源的部署。

（3）原则

原则是一些基本道理，是社会可接受的，对政策和程序都会产生影响的规范。

（4）方针政策

它们是行动的一般指导，影响决策但不作出决策。

（5）程序

它是具体的指导，它对行动进行描述，但不限制人们的思想活动。它可能包括完成一项工作的一系列事件的时间先后次序。

（6）规则

它是最简明的计划，不允许随意偏离，必须根据规则的说明进行管理。

（7）标准

它是衡量结果的尺度，帮助测定管理活动是否按计划进行。

（8）方案

它是为了执行某项预期的活动而决定的各种目标、政策、程序、规则和资源的组合。

（9）前提

它是制定计划的假定，是由高层管理部门确定的。为确保计划间的协调，企业里的每个人都应使用可为大家共同接受的前提以保证计划的协调。因为前提是预言性的，它们总是不确定的，因此，它是建立在经济、社会、政府、竞争以及企业的资源、力量和薄弱点等历史信息基础上的。

（10）预算

它是一个实体的各种计划的数量表示，它促使一个企业确认它的目标、资源的可获得性及提供的各种方法。它对一个企业的正常运行是完全必要的。但预算几乎不可避免地是引起冲突的根源，对预算产生的反应通常是易冲动的和有对抗情绪的。如果预算建立在较为实际的基础上，同时执行预算的人们参与编制预算并且管理者努力提高预算的质量，则对抗情绪就能减少。

（11）决策

决策是为了解决问题。它是计划编制职能，因而是面向未来的。它是从各种选择中挑选出最佳选择。决策的步骤是：认识并确定问题、收集有关信息、研究可供选择的各种方案、从各种可行的方案中挑选最佳方案、采取行动。

三、编制计划与内部审计人员

1.标准

内部审计人员不仅要花大量的时间去检查已经完成的各项经济业务，他们还应关注未来并对计划的编制提供帮助。

事实上，他们可通过确定计划，政策和程序是否符合某种标准来评价全部的计划编制过程。例如：

所有的计划、政策和程序应该与企业的目标一致；

计划对各种问题事先应有所估计，并协调企业的各种目标；

计划的前提条件应建立在准确的数据和合理的预测基础上；

计划的效益应大于制订计划的成本；

计划应使内部各相关部门保持行动一致；

计划应明确地下达到那些负责实施计划的部门并允许各部门提出建议；

每项计划应具有计量其成绩的方法；

为了确定计划是否按预期进行，应该建立事后检查制度。

2.计划的障碍

并非所有的计划的设计都是合理的，也并非所有的计划都有条件达到目标。通常计划编制本身也可能存在缺陷，为有效地发挥计划编制的职能，内部审计师要找到这些障碍，如：

管理人员未参与计划编制；

计划未与基层协商；

计划是不可行的——因为它是由一些脱离实际的人空想出来的。

计划没有被执行，计划编制后被遗忘未受到监督；

计划制订者未提供反馈和控制的信息；

计划建立在不准确的数据和信息基础上；

计划未考虑偶然性事件，计划制订者未向自己提出类似

“如果……怎么办”的问题；

计划制编得过于刻板，没有考虑执行部门的积极性。

3.桥梁作用

内部审计师有责任了解计划制订者和计划执行者的工作，并在两者之间起桥梁作用，从而减少这两者之间的差距。例如内部审计人员审查工程图纸的准确性（工程图样是必要的生产计划），并又与生产者讨论图纸，确定在生产过程中可能会遇到什么问题。

在对经营部门的审计中如果审计人员的审查与计划编制的活动有关，这种审查可被上升为一种管理审计。例如：

审计人员与管理者对主要的任务、目的和管理者本部门的目标应该意见一致。

审计人员要审查为执行部门目标而制定的程序，找出哪些是多余的、遗漏的、不一致的程序。

审计人员要与操作人员交谈，从中发现他们是否理解了目标、程序和指令。

审计师要查明管理者是否得到计划执行情况的信息反馈。

4.关键问题

审查计划、程序、方案的形成对测定管理者是否在管理过程中考虑一些关键问题是有帮助的。这些关键问题是：

计划执行了吗？它是否满足实际需要？

为圆满执行这些计划，必须做些什么？是否采取了最符合逻辑的措施？

执行计划的场所是否为最佳场所？

是否制定了时间进度表和最终期限？长期规划有没有重要的目标？

具体的个人或组织对计划的执行负有应承担的责任吗？

执行计划的程序是否清楚地说明了？

5.变动

计划有时会发生变动，人们往往害怕这种变动，并把这种变动认为是对他们安全感的一种威胁。但是，在某种情况下，变动是可以被人们接受的，内部审计人员认为下列一些方法可以减轻由于计划变动而产生的心理影响：

计划的必要变更被执行人员所理解；

应该使人确信计划的变更不会威胁人们的安全；

受计划变更影响的人应该参加计划变更的编制工作；

计划的变更产生于客观情况的变化，不仅仅产生于管理部门的命令；

计划的变更应带来一系列的成功，而不是一系列的失败；

变动不应该和许多其他变化一起发生；

企业应设法适应接受的变更。

6.程序

内部审计人员的基本职能是查证是否按照程序运行。管理者往往依靠内部审计分析来了解有关人员是否合理地执行书面的程序，这是内部审计的重要职能。但是确定程序是否有效、适用以及程序是否仔细地予以编制也是同等重要的。建立程序可采用一些标准，如：

程序应该明确说明谁对什么负责，在每个程序里不应该规定责任；

程序不应该是空洞的希望，应该是空洞的希望，应该有适当的材料予以证照。若缺乏人员和设备，即使有最好的程序，也会无法发挥作用；

每一项工作都需要监督，每一程序应规定监督和进度报告；

当提出程序的形式形成时，应将其确定下来，以使企业各部门采用相同类型的程序，文字工作应尽量减少。

7.预算

审计人员往往需要审查预算，他们参与预算的建立和预算费用的估算，参与记录实际成本，参与业绩报告，参与管理部门对业绩报告的使用。在预算审计和作出审计报告过程中，内部审计人员可应用下列准则：

授权预算部门从业务经营部门取得信息；

正在编制的预算所提供的指令和前提应该是可能理解的和始终如一的；

要编制预算形成过程各阶段的明细表，具体表明所要求的每一步骤；

预算部门应当向提供信息的部门发出相同形式的表格，以便于汇总；

为企业在较高管理层次上的审核作出规定；

提供给预算部门的信息应有充分根据；

所有受预算影响的人应该了解预算；

经营部门应该调整业务，使之与预算的变更一致；

要解释预算与实际数量之间的重要差异，并采取一些措施纠正超量的差异；

经营管理者要接受大量的信息，以使他们了解预算的执行情况。

内部审计师协会的一份调查披露，在被调查的100多家大公司中，仅有15%公司的内部审计人员对预算活动进行审计，但从预算活动审计中能取得大量收益——在内部审计

中检查并不比列在长期审计计划中的其他审计活动更为困难。

8.决策

内部审计人员能为决策过程作出重大的贡献，除了最终的决策,在整个决策过程中,他们都有助于管理人员。最终决策是从可供选择的备选方案中挑选最佳的决策，这是管理部门的权力和责任。

内部审计人员能够帮助管理者找出问题，这就是日常审计工作的目的。审计人员通过指出管理部门需要注意的问题来改进决策过程，另外，企业常常指派内部审计人员进行重要问题的管理研究。明智的内部审计人员开始工作时往往是很谨慎的，他们要确信所处理的是真正的问题，而不一定是管理人员认为（有时是匆忙地）的问题。

内部审计人员是有经验的信息收集者。通常他们要比管理者本身在积累数据、获得不同观点、确定预期结果方面更具丰富的知识和经验。

内部审计人员为决策过程提供备选的各种答案，如提供各种可能的行动过程，但不规定采用哪种行为，这是审计的正常职能；因此，内部审计人员可增加管理部门的选择机会，并确信所有的或大多数可行的选择方案都已予以考虑。

内部审计人员通过运用数学技术，建立数学模型或模拟等方法评价可能的选择方案，因此，可向管理部门提供具有最大成功可能性的选择方案。

正如我们已经指出的，作最后的选择是业务职能，这一步必须留给业务部门去完成。如果内部审计人员干涉了业务管理，那么业务管理部门也许会放弃它应承担的责任。

管理部门的行动（它对过程的选择）通常需要监督，内

部审计人员在其定期审计工作中，通过反馈管理活动的结果，为管理部门提供保证措施。

四、组织职能

组织职能是将人员和经营过程进行合乎逻辑的组合，以执行计划和实现目标。

良好的组织体系虽然不是成功的保证，但是不完善的组织体系必然失败，这是因为，在这种组织体系内会滋生着矛盾和挫折。

可用古典的或行为管理的方式来进行组织。古典的、独裁的组织方式会产生许多框框并把人禁固起来，而行为的组织方式是考虑个人，寻求所谓结构组织，从而使人们的需求与组织的需求结合起来。

成功的组织体系须兼备下列因素：

组织体系应根据其目标和计划的执行要求设置；

应该把具有一定能力的人安排在最能胜任的位置上工作；

明确说明任务和期望，以便让人们知道对他们的要求是什么以及他们应该与谁通力协作；

各个经营部门的结构，必须与外界环境相吻合。外界环境包括：现后的技术、社会、理论道德政治；

必须明确各部门的最终的职责、权限、经管责任，以便使各部门能执行各自的计划，达到各自的目标。

1.责任

责任是要履行的义务，它是一个自上而下的不间断连环。人们决不能放弃责任，总经理对企业内的每项工作都负

有责任，不论工作多么不显眼。责任的根据是任务，而任务是根据目标来确定的。一个人对目标的理解越明确，就越有可能负责地履行他应负的责任。

2.权限

权限是行使、指挥、强制服从的权力，权限的根据是责任。如果对一项工作不负有责任时，则对这项工作所具有的权限也就毫无意义了。因此，大多数组织控制理论强调在责任和权限之间应保持对策。

行使权限有两种形式，第一种形式是正式授权，通常称为"传统的权力"，它产生于下达命令的权力。当工作难以寻觅时，这种方式比较成行：管理人员发布命令，工人即使可能不同意执行这些命令，他们也必须按这些命令行事，因为他们需要保障，需要工作。第二种形式是接受权限，这种权力取决于领导，只有当领导使工人确信遵照下达的指示对工人最有利时，这种权力才发挥作用。当工人少，工作相对有保障时，这种权力的发挥最令人满意。工人也许感觉到他们有足够的独立性，可以不理会领导下达的命令，但他们服从赢得他们尊敬的人下达的命令。

3.经营责任

经营责任是工人和管理者计算他们成果的责任，经营责任由责任引伸而来。如果人们对某项工作不必负责，就无所谓经营责任，同样，如果人们的权限与他们应负的责任不对等时，经营责任也无从谈起。只有当责任明确，权限适度，才能要求人们履行他们的责任，行使授予他们的职权，完成保管托付给他们的各种资源。

4.授权

授权包括分派责任、授予权力以及明确经营责任。很明

显，只有合法的职权方可委任，但是，授予了职权，并不意味着解除了责任。上级对已授出的职权仍然负有责任，因此授权必须伴之以经营责任——某种形式的控制和反馈。

许多上级不愿把职权授予下级，这也许是他们害怕揭露问题，害怕他们的工作被人接替，或者害怕把责任委托给别人完成，因此，理解授权原则对那些不愿授权的管理者来说，是有一定作用的。这些原则是：

人们必须知道对他们的期望是什么；

每一个受任者必须了解他或她的授权人，控制的责任链必须明确；

一旦委派了任务，受任者必须执行——应负的责任不允许推诿。

行使的职权必须与承担的责任对等；

管理者的监督职权不应超过他力所能及的范围，根据所处环境，控制的范围应当合理；

只有那些超出委任给下一级职权范围以外的问题才应提请上级注意。

5.参谋与业务人员

业务人员进行"业务决策"，参谋人员为业务决策提出建议，当个人或小组对某一目标负责并为完成这个目标进行决策时，业务系统就存在了。当个人或小组与主要的指挥链（决策者）分离，而仅提供特别服务和支持时。参谋系统就存在了。

因此，一个软件公司的电脑程序员，一个会计公司的审计人员，一个制造业公司的销货员是业务人员，但一个证券经纪公司的电脑程序员、一个会计部门的秘书、一个公共事业单位的内部审计人员，则是参谋人员。

参谋人员和业务人员必须互相配合才能产生结果，但这往往隐含着冲突。参谋人员无权进行业务决策，但许多参谋人员常常越权，于是滋生了两者的冲突，其后果是使直线人员避开了他们应负的责任。

业务人员和参谋人员必须携手努力，发展和维护合理的工作联系，原则矛盾就会激化。这在参谋人员权限大于业务人员的场合下，在两者之间交流中断的场合下，在业务人员顽固的反对参谋人员提出合理建议的场合下，在业务人员害怕由于参谋人员的批评报告而要受到惩罚的场合下，以及在参谋人员表示出有异议或表示出批评态度的场合下，尤其这样。

6.职能权限

在业务与参谋之间有段模拟区，这段模拟区称为职能权限。职能权限的存在有其必要性，没有职能权限总经理就会负担过重，职能权限是把总经理的某些权限分派给各参谋部门或个人。在这个权限内，参谋部门或个人有权有责任规定其它直线部门和服务部门的工作程序，方法和政策。例如一个主计长有职权对所有直线和参谋部门发布指令，规定要保存的会计记录的类型。主计长具有这方面特殊的教育、训练和专长。

7.分部责任制

分部责任制是把组织划分为负责执行规定任务的、职能分明的小组。“横向”组织结构有许多小组，它们平行设置，分别向一个上级汇报。“纵向”组织结构有一个较长的指挥链和较窄的控制范围，他们允许较严格的责任监督，但禁止形成自我依赖的管理人员。

分部责任制可按数量、职能、地区、产品、客户、工作

过程和设备来划分；也可按项目来划分。

8.分权制

分权制是把庞大的、复杂的组织划分为较小的单元，单元之间的联系既紧凑又简单。每一个单元有自己的管理部门，从事自己的业务，对自己的行为负责，对产生的结果负责。

9.委员会

一个委员会是作为管理职能的某一方面而在一起工作的一群人。委员会根据一致意见形成决议。委员会可设置于任何层次，最高层次的委员会是董事会。较低层次的委员会是建立在某一部门的非正式委员会，它从事某一特定任务，任务完成后随即解散。

委员会把有着不同经历，受过不同训练的人结合在一起，他们可以互相交流思想、传递信息、激发灵感、产生好的效果。通过委员会来作出一项决定也许是一种节奏慢的、耗费高的方式，但委员会成员也许可为了获得一致意见（即获得一个折衷方案而不是最佳方案）而确定一个“最小公分码”。

10.非正式小组

每一个正式小组有它自己的非正式小组，非正式小组的组成可以不受企业机构设置的限制，非正式小组没有经过授权，但它们确实存在而且不可忽略。

非正式小组的存在不一定是坏事，它们可满足人们的某些社会需要并产生一种归属感。但它们可以自己解散。当非正式小组的目标与企业的目标不一致时，它们可能会妨障企业取得最佳利益。

11.人员配备

人员配备对组织职能来讲是必须的。它包括招收新人员，选择和培养胜任的工作人员。良好的管理部门总需要编制人员配备计划。

行政管理部门应当明确哪些管理职位已安排人员，哪些职位需要补充人员，但还不止这些。管理部门应展望未来，并根据以往的经验来预计管理人员周转的情况，现任的和潜在的管理人员应划分如下：即将退休者、将要更换者、工作胜任但没有担负更高层工作能力者、准备提拔者。

行政管理部门必须通盘考虑企业的长远规划以及允许组织机构内部的变更。在这个背景下，管理部门能决定所需人员的培训计划。最后，管理部门应该考虑人员招收的来源，这包括考虑气候、路程和家庭等因素。

从企业内部提拔人员有利于在雇员间建立良好的关系，但可能产生僵化。注入新鲜血液可增加组织的活力。最好的方法可能是两者结合，负责经营的经理应该有权决定选拔哪些人。

五、组织职能和内部审计师

内部审计人员并不负有设计组织机构的责任，但是有关组织系统和组织控制的知识对于负责设计组织结构的人来说是有价值的，正常组织结构和系统设计人员也许不会向他们自己提出有关建立良好的组织机构必须要考虑的关键问题。而这些问题对于一个有经验的、具有管理意识的内部审计人员来说，则是很自然的，如：

所提出的经营活动的目标是什么？

这些目标如何与企业目标相吻合？

为了达到这些目标采取了什么控制方式或应采取什么控制方式？

对企业目标起关键作用的组织结构图是如何制作的？

1.责任、权限与经营责任

一般总希望内部审计人员来检查管理人员的责任、权限和经营责任。

当采购部门允许生产经营部门直接与供货者发生关系时，采购部门就逃避了他们自己的责任。其它部门（这些部门没有采购权）没有和采购部门商量就擅自采购和要求提供服务时，这些部门就冒犯了使用公司资金的采购权限。若主管部门对此视而不见的话，等于解除它自己在采购方面的经管责任。

因此，内部审计人员对他们所审查的那个组织的责任和权限具有兴趣。哪些地方没有履行这些责任和权限，哪些地方就会存在弱点或疏忽职守，就需要改正。另外，他们也能发现有些地方分派了责任，但没有要求对方负起经管责任，这是因为主管部门未顾及这些地方。内部审计人员应该注意维持责任、权限、经营责任的三位一体，缺一不可。

2.授权

授权要求控制，授权还需要反馈，以表明委派任务的执行情况。内部审计人员应客观地提供有关任务完成情况的信息。在对反馈情况的分析中，内部审计人员可从下述问题寻找答案：

受任者是否有资格承担所委派的任务？

受任者是否理解他们的责任？

受任者的行为是否符合授权者的标准？

授权后，为向授权者提供反馈信息，采取了何种控制方

式？

控制是否按授权者设想的那样发生作用？

3、参谋和直线

内部审计人员有他们自己的参谋和直线问题，他们有责任去发现薄弱环节，有责任帮助直线管理者改进薄弱环节，但他们不能强行要求采用某些具体的行动方案。内部审人员可提出一种或几种可能的行动方案，其建议必须清楚易懂。最后决定由直线部门作出。

内部审计人员往往要审计参谋工作，有些参谋工作是由公司内部人员承担的，有些是由外部提供的。内部审计人员能够帮助主管部门决定某些特殊的参谋服务，如究竟是从外部取得呢，还是由公司内部人员提供。要回答这些问题，涉及到比较成本、参谋人员的专业要求程度、所需服务的特殊要求、以及内部管理者提供所需服务的能力等方面。以上有些成本的效益可以计量，有些则不能，内部审计人员能够帮助行政主管部门作出合理的评价。

4.职能权限

内部审计人员能比组织内其它人员处在一个更有利的位置上去评价职能权限是否有效：人事部门可对公司所有部门规定人员评价表，但人事部门不能完全保证这些表格现在是否得到使用；采购部门可以把它的采购图章分给各个订货部门，但它可能不知道这些部门是如何保护这些采购图章以防误用的；收货部门可能会建立一些规则，由使用部门直接收货而不必经过验收，但它不知道这些规则被执行得如何。

内部审计人员的职能之一就是保证职能权限的有效性。内部审计人员能够填补上述缺口并成为正确行为的催化剂。

5.分部责任制

内部审计人员不一定要接受他们看到的组织结构。他们也应就分部责任制提出下列问题：

执行部门目标需要采取什么行动？

为了完成部门目标，各小组之间是如何平衡的？

分部责任制是否对重要的活动在各部门之间给予以交叉核对？

小组各项活动是怎样促进实现目标的？

一个组织机构的关键活动是什么？所有的活动是否有专人执行？

各个部门或单位结合得如何？哪一个组织或单位是在无监督、无检查或没与总体组织达到平衡条件下进行工作的？

6.分权制

分权制授予各个分部大量的自治权，各个分部很象独立的业务部门，当然他们也必须接受企业总部的领导，也必须对总部负责，他们必须与总部制订的各项政策和程序（如会计程序）保持一致。

负责各分权单位的资历较深的副总经理可能很少光临各个分部单位，他们光临这些部门仅仅是社交需要，因为总部主管人员即使想检查也无法进行深入检查。分部经营情况的中间环节必然是经验丰富的内部审计人员，他们能向主管部门合理保证：将能达到共同的目标，协调各方的工作以及对于高层政策的决策问题能予以控制。

7.委员会

委员会不应该凌驾于审计检查之上。有时，内部审计人员确实要求委员会成员保证委员会的行为与企业政策保持一致，内部审计人员能帮助确定委员会是否符合某些基本标准，这些标准如：

应以书面的形式写出委员会的章程，确定权力和责任以及它应对谁负责；

委员会不仅仅是观察员，而应有明确的责任；

委员会机构规模应达到足以提供各种观点，但不能庞大到难以控制；

委员会成员应有同等的权力，没有一个人感到受人支配而畏惧表达自己的观点；

每次会议要有议事日程，而议事日程应在开会之前送到委员会成员手中；

每次会议应做会议记录，会议记录的副本应呈送有关主管部门（即对委员会负责的主管部门）；

活动条款要落实到人，日期也应作出安排；

委员会主席应始终关心分配下来的任务；

委员会应定期向主管部门汇报；

一个委员会的活动不应与其它委员会的活动重迭；

当委员会的使命结束后就应该立即解散。

对一个委员会进行审计的最简单方法是向委员会主席询问是否按以上标准行事。

8.非正式小组

内部审计人员应时刻注意到与正式组织同时存在的非正式组织。非正式小组有它自己的文化，自己的领导人以及自己的信息传递方式。内部审计人员通过表示同情和理解，就能与之接通联系，这是非正式小组的信息传递方式，然后他又得知事情按现在的方式运行的原因，偏离程序的原因是什么，存在哪些需要解决的问题，而这些问题在检查系统时可能不明显。

在国外，内部审计人员必须适应多种不同的文化环境：

在拉丁美洲，利用午睡时间开会则是浪费时间；在一个拖拉习以为常的国家，若没耐心，则会树立起一些对手，使良好的审计计划流产。

非正式组织是一个现实存在，管理人员必须和它们打交道，内部审计人员也应该学会如何与它们打交道。

9.人员配备

内部审计人员在人员配备审计活动中可以大有作为。首先审计师应注意招聘工作，待聘人员中不合格的人很可能就是那些在原先工作中不称职的人，内部审计人员应确定是否已对他们的工作情况作了核实，是否存在返聘制度。一些应考虑的标准如下：

一个单元的基本人员配备数应确定并得到可靠的证明；

人员应安置在合适的岗位上，一个工程师不应该去做职员的工作；

向人们提出的任务应有挑战性、如果人员流动率很高的话，情况就不十分令人满意。

内部审计人员进行审计时，应注意人员超编的问题，但这需要十分小心，最好是用统计数字说明问题，如“今年30人生产15,000单位，而去年相同的人数生产了25,000单位。”

六、指挥职能

指挥是动员各种资源服务于同一目标的职能，它包括领导激励和信息传递。另外，它又包括确定有关雇员问题的宗旨，使个人与企业需要保持和谐，提供一个健康的领导气氛，形成对于个人和组织流动性的理解。

行为和思想这种复杂的组合，由于人类本身的复杂性而

变得更为复杂，人类行为和思想不仅复杂而且还随时间、地点不断地变化，人类以不同的方式对不同的管理方式作出反应，但没有一种方式可以永远产生如意的反应。

指挥职能是管理的一个重要组成部分，当两家公司有着相似的技术和市场时，能使一家公司领先于另一家公司的原因就只能是指挥。指挥是一种能力，这种能力能创造一种环境，在这个环境中，人们愿意发挥自己的才智去达到企业的目标，使人们干得比他们想干的还要多，使人们干得比他们能干的还要多，这就是成功的指挥职能的精华。

1.领导

如果领导技术运用得当，便是一门影响人，鼓励人行为的艺术。管理部门为它所要进行的管理内容确定方向，并对此负责。对一个管理者来说，多种可获得的资源必须产生积极的成果，必须引导人们发挥最大的生产力，取得最好的经济效益。因而领导的职能是激励人们以饱满的热情和信心从事工作。热情是由善于鼓舞人心的领导者激发的，信心则来自于技术能力，它是由以身作则的教师带出来的。

2.动机

每一个管理者必须激发人们朝某一共同的目标而努力。古老的独裁主义管理方法是用鞭子指挥工人劳动，但是，当工头的目光移开或熟练劳动力紧张时，这种方法就不能奏效了。现代管理者要理解人的心理——什么能刺激他们，什么会触怒他们。

关于怎样激发工人，许多理论家进行了研究并得出了结论，如道格拉斯·麦格雷戈（Douglas MeGregov）和他的X、Y理论——Y理论管理者认为：人确实想要完成某项工作，而X理论管理者认为所有的工人是懒惰的，对他们必须使

用强迫的方法。赖西斯·莱克特(Rensis Likert)和他的支持式管理者理论；弗雷德里克、赫茨伯格（Frederick Herzberg）关于满足因素能激发工人、不满足因素必然存在但不能激励工人的理论；克里斯·阿吉里斯（Chris Argyris）关于人们需要参与的理论；玛.里·帕克·福莱特（Mary Parker Follet）关于"境遇法则"的理论等。

大多数理论家认为，工作本身是一个主要的激器，通过改进工作，管理者就能提高工人工作的积极性，在增加工作内含时，能使工人对分配和任务更有充实感，在增加工作的外延时，工作的种类和数量都有扩大，同时要求也更高。通过工人参加设计和编制工作计划，就增加了他们工作的深度和广度，工人就能充分挖掘他们自身的潜力。

3.交流

交流是转达意思和理解。交流的目的是使人们分享、理解他人的想法、情况和行为过程，所以交流的发生，必然是人们的相互作用。

每一种交流包括一个发送者、一条消息、一个接收人和一些符号。发送者希望通过适当的符号把他（她）头脑中的想法编为信息传送给接收人，一个有效交流的最好的指示器是信息接收者的行为有了变化。

3.目标管理（MBO）

目标管理一词是由彼得·德鲁克（Peter Drucker）最早提出，它是寻求公司目标和个人目标的相互统一体。公司的目标是获得盈利和发展，个人的目标是在为实现公司目标的同时，自身得到发展。人们需要作出很大的努力，才能使某一目标管理项目取得成功。要取得目标管理项目的成功，在成功的道路上有许多障碍，最大的障碍或许是缺少对目标管

理的正确理解，如果人们回忆德鲁克的完整标题是“目标管理和自我控制”，采取这种计划的人们也许会以更为明智的方式看待它了。杜鲁克说，真正的目标管理是以自我控制的管理方式代替命令式的管理。

一个成功的目标管理项目，应该导致在管理者之间有更多的协作，在各部门之间增进信息交流，有更多的雇员自我指导以及增进对企业目标的意识。

但大多数目标管理并没成功，这是因为违反了目标管理的基本原则。高层管理部门对目标管理并没有承担责任，管理者不允许参加目标的制订，管理者得不到他们进行控制时所需要的信息，以及整个企业的目标没有能连成一体。

七、指挥职能和内部审计人员

指挥职能是面向人而不是面向交易。对于指挥职能的内部审计虽然不能利用有案可查的数据和事实作出客观结论，他们仍能对指挥职能提供意见和帮助。指挥职能审计的方法之一是对人事部门进行审计，管理导向的审计重点在人事部门是：确定人员需求、培训和开发人力资源以及人事管理计划和福利等。下列是内部审计人员使用的审计标准：

对各种工作作准确的说明；

对工作的分类必须采用统一的标准；

对工作报酬应作特别分类，并应与其它公司的同一工作具有竞争性，与公司其它部门亦有可比性；

级别与报酬要定期重新评估；

向各部门领导征求有关目前的和将来的人员需求；

所有重要的工作必须准备有备用的人员；

经营管理人员要为雇员的定位和培训制订指导原则，如：有关雇员权力和义务的信息、公司对雇员的希望是什么、取到附加培训的鼓励、培训器材的测试、危险工作的特殊培训证明书等；

在雇员级别的范围之内，结合报酬和业绩对雇员定期进行评价；

分析雇员流动率的趋势，对不利趋势要调查其原因；

有条理地管理福利和服务设施。目前的问题是对制订福利和服务计划往往松松垮垮。

1.领导和动机

评价领导和动机是有风险的，然而明智地进行这种审计能为管理部门提供有用的信息。根据莱西斯·利克特评价标准，他认为良好的领导特征表现如下：

良好的领导对其下层表示信任、寻求和采用他们的意见；

下级可自由地跟上级交谈他们的工作；

领导者请求雇员参与（关心）领导工作；

如果需要惩罚，要及时量刑定罪；

雇员负有达到企业目标的责任；

下级可直接向上级报告他们的问题和成绩；

人们明确他们要完成的目标；

领导要知道和理解下级存在的各种问题、困难和挫折；

要求雇员参加决策过程；

决策的基础和前提来自于上层和下层；

决策过程能激发雇员，而不是疏远他们；

建立目标要靠集体的力量，不要靠命令；

目标的建立不应使雇员产生抵触情绪；

非正式组织与正式组织的目标一致；

管理制度应该是自我控制，而不是强行控制。

当内部审计人员提出公允真实的审计报告时，经营管理人员要经得起符合这些标准的检验，如果经营管理人员对此置之不理并且违反行为准则的现象严重影响了经营业绩，内部审计人员必须向他的上级管理部门报告审计结果。

2.交流

方针和程序是传输信息的方式，同时也是用来编制计划的工具，内部审计人员在审计中应确定方针、程序是否确实得到传播。已经传播的方针、程序是否能被人理解，而不是易于被人误解，是否符合目前的情况，而不是符合历史的情况。

人事方针尤其会产生一些交流问题，这些问题通常并非来自人事方针本身，而由雇员如何理解这些方针引起的，人事方针审计能把人们对于人事政策的理解和看法传递给上级管理部门：如审计人员通过与雇员之间的会谈，取得他们对有关人事改革的某些问题的看法，诸如：雇员是否阅读过人事方针？他们是如何理解的？他们认为合理吗？雇员认为应该怎样重订人事方针？

3.目标管理

内部审计人员通过与人们交谈和通过将取得的结果与预订的目标相比较的方式能确认目标管理是否真正起作用。要确定目标管理项目不起作用的原因或许是比较困难的，当管理部门违反了建立目标管理方案的原则时，那么目标管理方案就要失败。内部审计人员可把目标管理方案与下列标准相比较：

上级主管部门必须明确表明它对目标管理项目所承担的责任。

每个部门的目标必须与企业的目标相一致；

目标必须数量化；

一方面目标是可以达到的，另一方面，目标又要体现一定的紧张程度；

工作人员应能获得控制他们自己业绩的必要信息；

下层人员应参加目标的制订；

目标应有一定的弹性，如果情况和前提有大幅度改变时，目标也要相应改变；

对业绩进行检查应该看成是一种工作经验的学习，而决非是惩罚性的。

内部审计人员可以根据下列情况作为判断计划失误的依据：

主管部门事先颁布了计划，事后却束之高阁；

没有将计划向实施者进行解释；

经营管理者未得到有关目标的指导和前提，从而导致目标的不合理性；

公司的目标本身是错误的，原因是各目标不相一致、不明确、不现实；

主管部门制订的是执行步骤，而不是具体目标；

目标没有进一步数量化，从而导致无法计量；

目标或者经常在变，或者完全没有弹性；

执行部门的管理人员无法得到准确的最新的信息。

八、控　　制

内部审计人员将其工作的重点都放在对控制系统的适用性及有效性的评价上。基于这一原因，第3章"控制"着重

阐述了这一主题，并且是从内部审计人员的角度来审查控制。当然，如果从管理人员的角度对控制进行审查，当然会与从内部审计人员角度审查有重迭之处，但我们仍有必要从各自的角度对这一审查进行讨论。

所谓控制，是确保行动按计划进行，以便取得预期目标的行为过程。控制与计划相互联系，有些方法如预算既被作为计划又被用于控制。系统控制常被称为控制论。

一般而言，控制是一种闭环系统，它由六个要素所组成：

（1）制订业绩标准，以便提供计量与比较的手段，以及确立偏差的允许范围；

（2）衡量业绩或进度，积累实际情况的信息；

（3）分析业绩并将其与标准进行比较，从而确立偏差量；

（4）对偏差量进行评价，以便引起足够的重视，找出原因，采取有效的措施；

（5）纠正偏差以便能达到目标；

（6）跟踪改进措施，对其有效性进行评价。

控制职能本身只是闭环系统的一个部分，闭环系统还包括管理的其它职能：计划，组织及指挥职能。

管理部门对建立一个控制系统负责，内部审计人员对控制系统的适用性、有效性进行评价。为了建立控制系统，管理人员应注意关键的控制点，因为勿需对系统的每一部分都进行严格的控制，过分的控制将会成为一种负担并且增加不必要的开支。控制系统应适应正式的组织结构并为每个管理者所理解，控制系统应重点放在尽早发现未来的错误而并非只是纠正过去的错误。在选择控制点时，管理人员应该自问：

哪一个控制点能够最好地衡量业绩？

哪一个控制点能够反映重要的偏差?

哪一个控制点能以最小的代价去纠正偏差?

哪一个控制点最为有效?

企业中必须设立控制点的最低层次在哪里?

要寻找以上答案，管理者必须以前述闭环系统的六个控制要素为依据。

1.标准

标准将目标转换成特定的可计量的结果。它告诉人们应该达到怎样的业绩。可以说，没有标准，就无法对目标进行客观衡量，标准都是根据计划制订的，而不是来源于方针、规则、目的及原则。所以说，标准应该与计划有密切联系，与企业的目标不可分割。标准适用于业绩的各种成份，例如：

(1)产出产量。产出产量的标准是指数量业绩，它可以用单位产品的机器工作小时，人工小时以及日产量、周产量或生产吨位来表示。

(2)质量精确度。质量精确度的标准是指质量业绩，如符合规格、不褪色、售后服务及退货数量。

(3)成本。成本标准是指诸如单位产品材料成本、每一直接人工小时负担制造费用或单位产品直接成本、间接成本等。

(4)及时性。及时性标准是指生产进度、项目完工期及满足客户的交货时间要求。

(5)资金。资金标准是指实物项目的货币占用额，它代表投资数而非经营成本，所以它主要反映在资产负债表上而不是反映在收益表上。资金标准包括投资收益额、流动负债、速动比率、存货周转率等。

（6）营业收入。营业收入的标准是指销货金额，诸如每飞行一英里的收入、每吨钢材的售价、每一客户的平均销货额。

标准应建立在具有战略意义的控制点上，控制点确定越早，就越能保证尽早发现偏差，并且能及早地发现产生的偏差，而不致于在经过了相当长的时间甚至于耗费了很多资金以后才发现。

总之，业绩衡量的标准应与活动的主要目标紧密相关，否则，衡量只是一句空话。

时间和动作研究常常用来制订衡量标准，但它往往适用于那些重复性的工作。

2.计量

每一最终产品或劳务都是可以计量的。就有些系统而言，制订计量标准不太容易，每项任务都有其自身的目的，否则就应该取消。如果能明确地定义和解释，当任务有效完成后，应当用某种方法加以测定，如果完整的测量有困难，如可能需要采用一些破坏性试验，则可以采取抽样方法。

计量应该有准确的记录并且及时传播，计量结果不应该只向上层领导报告，还应该有助于计量的单位。业绩的测量报告应该与被测量的任务相关，例如厂里的领班一般只关心成本分析报告，工时分配报告以及预算与实际的比较报告，而不关心利润的预测报告，而经营管理人员却没有大量的时间分析所有这些信息，必要时就应该编一张补充报告，以便使他们注意一些应该特别引起重视的项目。

尽管管理者可能很欣赏某些控制和计量的手段，但雇员却对此无甚好感。他们认为其自尊心受到了伤害，因为控制单位找出了他们本身的弱点。他们认为这些标准和计量是不

公平的，他们会对独裁权表示不满，认为控制与小组标准相冲突。

因此，标准的制订应该考虑人的因素，标准太松垮会失去竞争性，太严格则难以达到以致灰心丧气。标准应为下层人员所接受，如果下层人员参加标准的制订，标准可接受的程度就会增加。例如目标管理系统在上层管理者一人单独制订和推行标准和程序的情况下，其效率很低，这是因为进行控制的主要责任是由负责执行计划的雇员承担的。为了保证标准的合理性，应该定期对标准进行检查以保证标准的连续可行性。

在考虑人力因素时，同时要考虑业绩究竟是由本人还是由他人测量。两种方法都各有优缺点，自我测量会增加自信和信心，同时能做到及时反馈和及时纠正偏差，当然也会导致歪曲、隐瞒和延迟报告。由他人测量则会造成敌视和对抗。显然，客观的计量将使测量报告中的偏见和猜疑减少到最低限度。

3.比较

制订标准并且测量任务之后，就应将业绩的执行结果与标准相比较，应该特别注意在时间、数量和质量相同的条件下，进行两者之间的比较。应该确定收集数据以及揭示重要偏差的相隔期限，因为下层人员并不愿意过频的业绩比较，同时这也会增加开支。在确定重要偏差时，需要运用判断。当然，仅仅比较标准与实际两组数据是不够的，数据应加以说明并根据实际情况合理评价，即所谓实际情况法则。

4.评价

评价即取决于对比较结果进行分析，也有待于检查标准本身的合理性：目标是否能够达到？是否存在未估计到的因

素而干扰了标准的达到？是否存在侥幸的因素使那些最差的工人也达到了标准？

在机械控制情况下，评价相对比较简单，也比较清楚，而在人为或在其它控制条件下，就需要周密的分析判断，报告过程及随后的行动都需较多的时间。

评价应着重于重要的例外事件，注意哪些严重偏离标准的例外，这就是说要注意一些关键控制点。尽管这些控制点因企业而异，但这些方面都是一项活动进行顺利与否的关键部位。例如，在一些大型的制造企业，总经理将其注意力集中在运输、客户订单、存货、生产效率及预测上，若单单对一些关键控制点进行比率计算则难以突出偏差以引起注意，作出评价。比较和评价结果的书面报告应该清楚易懂并且确实有用。报告应记录最基本的部分而决非是有趣的部份。

5.纠正

纠正意味着消除完成任务的障碍，改变作风，扭转不利的趋势。重大的偏差需要采取强有力的及时措施，加以制止。一个有效的控制决不允许不必要的拖延、无止境的妥协或总是寻找借口，应消除连续的过多的例外情况。

应由负责该项业绩的人采取纠正措施。为了达到最好的效果，应该建立固定负责制和个人负责制。个人负责比集体负责更容易增加纠正的可能性，最好的纠正行动是根治，应设法确定根本的原因并消除根源，以防止重犯。

6.后续跟踪

上层人员或控制系统规定某种纠正行为时，应该伴以后续跟踪的方法。运行体制的压力往往会造成我行我素而将纠正行动抛在一边。有效的后续跟踪应保证纠正行为的切实实施。

后续跟踪包括对控制系统本身的监督。因为没有一个控制系统能够预测未来所有可能的事件，雇员也自觉或不自觉地遗漏或歪曲反馈信息，同时雇员可能因为对这种制度反感而对其置之不理，对未知情况的无知也会导致控制系统无效，所以上层监督对于警惕出现意外偏差是必要的。在决定所报告的资料是否可靠、反馈信息是否利用以及纠正行为是否及时、正确和有效等方面必须依靠内部审计。更进一步说，内部审计人员有责任对标准本身进行检查以使标准定期得到审查，并保证在当时的条件下，标准是可行的。

7.控制方法

控制方法通常有二种，强制控制和自我控制。

强制控制是传统的控制，这一控制主要将业绩与标准相比较，由对之负责的人员进行纠正，进而跟踪纠正情况并注意纠正后的结果。这一方法有一个严重的缺点，它是一种事后控制，而非事前控制。并且纠正方法往往是带有惩罚性的，所以这一方法带有消极的成份。

自我控制方法却有积极的一面，它强调过程和职能，旨在改进管理过程而非纠正偏差。这一方法的最好例子就是目标管理。

九、控制和内部审计人员

在第三章，我们已经讨论了对控制系统进行内部审计以确定是否达到即定目标的问题。控制的另一方法是既要有利于管理又要有利于内部审计。内部审计主要检查管理人员在其工作中执行管理控制原则的情况，以下一些标准可供内部审计人员使用：

1.制订标准

当旧的标准已被证明不适用或无效时，就应该有相应的条款以制订和传达新的标准；

这一控制系统应能为管理人员及时提供反馈信息，以提醒他们即将产生的不利因素，并使他们能对最终结果作出估计。

2.维持标准

应制订条款，定期确定反馈途径仍象预期那样畅通和起作用；

一个管理者应有一份不断更新的成文计划，以明确那些方面、问题和情况需要实施、改进、纠正或消除。计划应表明预期执行结果的状况和需要采取哪些纠正措施以达到企业的目标和标准；

为了消除例外情况和差异发生的原因，而不把它们看成是正常的加以掩盖，就需要做出不懈的努力；

管理部门应定期检查那些影响管理成本和执行成本的因素，采取及时和适当的措施来保证成本和计划与目标相一致。

3.人员培训

应该让所有有关人员都能了解组织目标、标准、方针、步骤以及业绩考核方法。定期制订条款帮助他们了解并向他们提供组织各部门的反馈信息。一旦现行实务干扰了计划，就应该采取相应措施尽快通知有关人员。

4.规定批准

应该建立一套方法，一旦某一部门的工作不符合既定的标准，应退回原经手人；

当执行计划的干扰是由现有的方针、程序引起的，必须

在征得方针、程序的原制订者同意后将其去除。

5.建立总体控制

就建立反馈系统而言，管理部门应该将注意力集中在重要的问题上，而不是下层的所有日常事务上；

应制订相应措施来平衡、协调下层的控制记录或详细记录（如适用的话），将差异及其原因提请适当层次管理部门的注意；

管理部门不仅应递交其所有活动的报告，而且要提供对差异采取的迅速、有效措施的报告。

6.保证一致

应有措施即时将实际结果与计划结果或目标进行比较评价，特别是对照长期目标；

应明确规定责任人向管理部门反馈执行情况与预算、日程表的差异；

除了正常的监督外，应有相应措施对工作过程及完工工作进行定期现场检查，以保证实际执行始终与要求相一致；

应该有措施通知那些有偏离的人员，使其与既定的方针和程序保持一致。

7.控制工作步骤

应该有相应措施使管理者将注意力集中于对关键控制点的估计上，而不要拖延到最后目标未完成的时候；

应该经常关心客户及被服务部门的意见和建议，并且在接到、评价、处置及给予答复时及时予以记录；

应采取定期的方法及时检查未完工作，消除对完成工作有影响的一切干扰；

应该定期为管理部门上报工作进度，以便掌握工作进度是否按计划进行，能否如期完成；

这一控制系统应能够保证有关管理者及时掌握所有脱离或偏离计划的情况，必须采取及时的纠正措施或建立预防措施以防类似错误再次发生。

十、小　结

内部审计的出现被认为是一种管理导向的审计。它已经超出了验证的范围。它旨在促使上层管理者经济、有效果和有效率地执行他们的管理职能，从最基本的意义上讲，他们是管理者的咨询人员。要使内部审计达到这一功能，内部审计人员就应该了解管理的职能和原则，若对管理职能不熟悉，则内部审计人员的咨询职能只能是一句空话。内部审计人员应该象任何胜任的管理者一样，熟悉管理职能和管理原则。

进一步而言，内部审计人员发现的每一个问题都根源于违反管理上的某一原则。精通管理实务的内部审计人员不需要对所有业务进行检查就能发现偏差所在。内部审计人员只要重视管理的原则、注意制度中违反或忽视管理原则的现象，就能发现偏差和有问题的经济业务。一旦确定偏差，就可从管理角度而不是经济业务角度提出建议。内部审计人员的这些建议就将更着重于管理的弊病而不是一些症状。

第二十二章　雇员和管理人员的舞弊行为

一、性　　质

在政府和私营企业，对欺骗这种不道德行为有许多名称，例如欺诈、白领犯罪和贪污等。这种名称中，没有一个能包括企业和实践中所遇到的全部欺骗行为和非法行为。

欺诈，简单地说，是一种虚假的陈述、或隐瞒重要事实以导致人们放弃某种有价值的东西。这一定义不包括雇员盗用公款、勒索财物、或者是将他人窃得的不义之财占为己有。

白领犯罪是指用不留痕迹的手段，隐瞒或诡计以得到钱财，逃避付款或损失钱财，或者为企业和个人得到好处，这样一种不轨行为或一系列不轨行为。但是，由雇员和管理人员所进行的不道德活动的许多形式不构成犯罪，并且许多形式是由不属于白领人员范畴的人们所为。

贪污是指贪污者将依法保管的财产非法地占为己有。这是一种狭义的解释，它不包括诸如贿赂、盗窃、对政府的欺诈，通过暴力恐吓或泄露来获得财产等等。

这三种术语对普通的外行读者有特殊的含义，它们比广义的术语——欺骗行为、不道德行为和不正当行为更有用且影响更大。在这一章里，政府和私营企业中的全部欺骗行为指的是雇员和管理人员的欺诈行为。它和十足的盗窃行为的不同之处就在于它要尽量隐瞒所干的坏事。

1、影响

雇员和管理人员的欺诈行为无论在金额和对受害人的影响方面都是十分令人惊愕的。1974年，美国商会计算财政支出每年达410亿美元。这个数字还未考虑公众损失和工业情报的费用开支。如此巨大的数量使普通犯罪的损失相形见拙。它造成的伤害胜过金钱的损失，消费者欺诈削弱了人们提供食物和住处的能力，冒牌的贸易，职业学校和人才机构打破了改进的希望。投资欺诈造成储备金的丧失。贪污这种最普通的白领犯罪，可以使雇佣贪污者的企业崩溃，养老金被剥夺，由于贿赂，内部交易和利益倾轧可使资产横遭损失。费克保险公司声称，信用卡舞弊以及巨型的舞弊（如埃奎梯集资公司舞弊丑闻）提高了消费者的商品和劳务的成本。计算机舞弊的发生，使利用计算机企业感到震惊，有组织的犯罪辛迪加的增加，使企业容易受到敲诈的袭击。企业内部的腐败，导致股东控告股份公司的官员和董事的事件屡有发生，并使保护官员和董事的保险费用逐步上升。

地方、州和联邦政府也是受害者，他们在税收方面被欺骗，由于行贿和勾结使采购资金大受损失。还由于肮脏的交易合同，地区条例方面的偏袒以及行贿获得的做生意的特权而大受其害。政府周围充满着下列现象，欺诈者攻击政府的福利、生活津贴、医疗、食品券、住房、教育以及其他资助贫困者的措施。

由于涉及金额巨大，以及舞弊和有关的不道德行为有着潜在的灾难性影响，内部审计人员应该把这些令人讨厌的行为作为审计监督的中心。

2.舞弊的要素

舞弊可采取许多形式，它可能是故意的歪曲造成的——即明知某事是错误的却有人将其说成是正确的。它也可能是

一种非故意的歪曲——即由于没有充分的知识而将事实上不真的事断言为是真实的。它包括隐瞒行为——强迫想揭露舞弊的人隐瞒事实真象，它还包括虚假的承诺——作出了许诺而无意兑现。

法律上的舞弊，或在习惯法中称为欺骗行为的要素，有以下几个：

歪曲重要事实，或在某些场合下提出歪曲的观点；

具备舞弊的知识，或不具备该问题的足够知识来证明一项陈述（常指为"知识人员"）；

按照某陈述行事的人；

对他或她的伤害。

所谓白领犯罪的要素有所不同，如下所述：

有意从事不轨行为或达到与法律和政府政策不一致的目的；

通过谎言和歪曲的方法来掩饰实现阴谋计划的目的；

罪犯为用受害人的无知和粗心大意；

由于欺骗而导致受害人自愿帮助罪犯；

隐瞒罪行。

联邦调查局把白领犯罪定义为"那些具有欺骗、隐瞒、不守信用的特征的违法行为，它不依赖于体力或暴力恐吓。这些犯罪行为的目的是为了得到金钱、财物、或者享受、或者是为了使个人或企业得到好处。"

3.环境

雇员和管理人员的舞弊行为是一种有害的莠草，它在宽容的气候中最茂盛，这一气候有助于播洒舞弊的种子，甚至招致开花、结果。

一个企业的内部环境一般是由高级管理人员和董事会形

成和维持的。为了阻止舞弊，应该有一个严厉的环境。管理当局应该用布局形式清楚地阐明其政策、即对公平交易的责任，对利益冲突的态度，要求只雇聘诚实的雇员，坚持强有力的内部控制及坚决揭发和处置犯罪行为。

通常，高级管理官员不相信他们的雇员确实有舞弊行为，当舞弊证据放在他们面前的时候，他们还可能拒绝相信它——他们不愿把喜爱的雇员想得很坏，管理当局对现实的疏忽或回避可能产生舞弊风气。风气是舞弊生长的关键条件之一。一般认为，三个条件结合起来就会使人们产生舞弊行为：

（1）企业雇员受到环境的压力。雇员可能债务缠身，或者被迫改善自己的地位（外部的或内部的），而对销售亏损、竞争、严格的生产进度表或计划单，苛刻的规则，或者收益下降，公司雇员可能会干出违法的或不道德的事情改变他们的地位。

（2）自由接触资产，而且管理部门漫不经心。一种强有力的阻止雇员和管理人员舞弊的办法就是这种行为必定会被侦破和遭到惩罚，加强控制和监督提高了这种必然性。

（3）人的特性损害了人的诚实。有些人有走上邪路的趋势，当其他的人发现那条路上没有障碍时，也会走这条路的。

管理者和内部审计师对个人的环境压力毫无办法，这些信息很难获悉，但是，管理人员可以通过建立适当的控制来减少机会，内部审计人员可以评价这些控制的充分性和有效性。

阻止舞弊最有效的途径之一就是不雇用不诚实的人。管理当局起码可以设法核实雇员的背景材料，然而，即使在雇员已担任高度机密的职位时，人事部门常常仍没有核查有关

雇员品行，能力的情况，或者没有同以前的雇主联系。高层管理部门应坚持正确的雇聘惯例，内部审计人员应该注意雇聘工作按计划进行。

4.有组织的犯罪

雇员可能在犯罪组织的指导下从事偷窃活动。盗窃公司财物所使用的一种方法就是将剩余的纸板箱、卷状物、或其他商品装在指定买主的货车上。有组织的犯罪有不同的方法，罪犯将那些帮助偷窃可变卖货物的雇员称为"百分之十者"。因为，他们可得到赃物价值的10%。

有组织的犯罪通过偷窃信用卡来获得好处。有一个公司，从空白信用卡购入开始一直到邮局邮寄给客户为止，都有严格的控制。邮寄的雇员仍可将信用卡转给犯罪组织的通讯地址，以达到舞弊的目的。使用信用卡的公司也会因伪造信用卡而遭受损失。将身份证号码同中心记录进行比较以识别复制，是一种保护信用卡安全的重要方法。

5.计算机犯罪

计算机犯罪正在发展，有很多方法和手段（见第11章）。其中有些方法如：

未经许可于预控制台和远程终端；

人为地更改程序的运行路线；

篡改输入数据；

系统的程序员、计算机操作员、维修人员和用户的不正当行为。

二、责　　任

1.历史展望

在早期，审计人员的注意力主要集中在发现错误和舞弊交易。总的来说，审计人员从事的工作是一种纪律性活动，他们的职能是保护性的、侦查性的，而不是建设性的。还没有建立正式的审计原则来指导内部审计人员防止和发现舞弊。但是，法院在外部审计师责任中提出了这个责任问题。远在19世纪的英格兰，法院就运用了推理规则提出了一个相当熟练的审计师在这种情况下可预期什么，这一规则同样适用于内部审计人员。

根据伦敦和中央银行的案例（第2号），（1985年，第二章，673页），在结案的时候某审计人员被要求向伦敦和中央银行的指定人员支付一笔相当于发出的某一部分股利的金额。（这笔股利是根据审计师所证明的资产负债表为基础计算的），因为资产负债表没有正确地列示坏帐准备，如果坏帐准备恰当，将永远不可能宣布这部分股利。在推翻预审的结论并认为审计师对某一项股利无可指责后，受理上述案件的法院表示：

审计人员——在作询问和调查的时候只要求实施应有的关注和技能——他不是作为一位保证人——所以，我认为审计人员的责任是，他必须诚实——那就是凡认为不正确的就不证明，必须实施应有的关注和充分发挥技能后才可认为所证明的事物是正确的。

同样地，法院对金斯顿棉纺有限公司案例（第2号）（1986年，第二章，297页）作了如下表述：

审计人员有责任在其工作中实施一个称职、小心、谨慎的审计师所应有的技能、仔细和审慎。——审计人员不一定要成为一个侦探，或者说，用一种怀疑的，预先就下了存在错误的结论的方法来从事自己的工作。他是一位监督人员，

而不是一位侦探——如果某些事项形迹可疑，他就应该追查到底，但如果不存在那种情况，他的责任就是合理地小心。谨慎——

2.准则

多年来，内部审计人员化了大量时间寻找财务记录方面可疑的事项，然后逐渐发展成经营审计。倘若想要显示内部审计建设性的一面，则会淡化对舞弊行为的注意力。以后职业界的热情消失了。在这一过程中，诸如埃魁梯集资公司(EguityFuning)和全国学生市场那样巨额的舞弊行为使许多企业毁于一旦。公司的经理们，董事会成员和外部审计人员的责任就更重了。首脑们的注意力转向了称为“管理当局耳目”的审计人员，他们的防止和发现舞弊行为的责任又被重新提到议事日程上，不得不对它加以详细阐明，这时适逢制订内部审计业务的职业标准草案。在第280节“应有的职业关注”中，起草人提出了这些责任。

280　适当的职业审慎

内部审计人员在进行内部审计工作中应体现应有的职业关注。

01　所谓应有的职业关注，是要求运用作为适度谨慎并有能力的内部审计人员在相同或相似的环境下所应有的关注和技能。因而职业的审慎要和所从事的审计工作的复杂性相称。体现应有的职业关注，内部审计人员应警觉故意的不道德行为，错误或疏忽、低效率、浪费、没有效果以及利害冲突。他们也应该警觉最易于发生舞弊行为的那些情况和活动。此外，他们应该鉴别不充分的控制方法并提出改进意见，以促使它们符合公认的程序和惯例。

02　应有的职业关注意指合理的谨慎和胜任力而不是万

无一失的或是异乎寻常的行动。应有的职业关注要求审计师进行的审查和核实达到合理的程度，但并不要求对所有的经济事项进行详细审查。因而内部审计人员不能绝对保证不存在不符规定的事情或者舞弊行为。然而只要内部审计人员承担内部审计任务，对重大的舞弊或违反规定的可能性必须予以考虑。

03 当内部审计人员怀疑有不轨行为，他应该告知该机构内合适的权威人士。内部审计人员可以建议在这种情形下必须考虑任何调查方法。随后，审计人员应进一步考虑内部审计部门的责任是否已经尽到。

这些准则所确立的责任同19世纪英国法院案例中制定的规则没有多大的区别。内部审计人员是企业控制系统的监视员；他们异不能阻止舞弊、贪污、盗窃和不合规行为。在编制审计程序并予以实施的时候，审计人员必须谨慎从事，对于用专业方法未能发现的不正当和隐蔽的问题，他们概不负责。

某些舞弊行为，即使是最有经验的审计人员，也很难发现。它们就是伪造、串通和未记载的业务。审计人员不是笔迹专家，一些经过精心伪造的文件交给审计人员时，他们没有理由怀疑它的真实性，对审计人员来说，信任它们是合情合理的。当控制系统实行责任分离时，审计人员无法知道负有不同责任的人们已经合谋暗中破坏该系统了，也不能要求他们知道企业内部人员同外部人员互相串通的可能性。公认的审计技术对那些未予记录的事务无法提供保证，除非从所有可能的债权人处得到证实，否则审计人员如何发现未记录的应付款呢？同其他职业的情况一样，绝对肯定仅仅是审计人员希望达到的目标。

然而，审计人员的责任要求做比仅仅接受别人的陈述更多的事情。当然，仔细地审阅了全部交易的适量样本的审计人员，对事后在未检查过的事务中发现舞弊现象可以不负责任。除非审计人员有理由怀疑，否则他们可以认为所作的陈述是真实的，检查过的凭证是名符其实的。但是，内部审计人员对可以发现的舞弊（有适当的技术和谨慎的审计人员能够发现的舞弊），和控制系统的薄弱环节负有责任。如果存在可疑的地方或者有足够的怀疑理由，内部审计人员有责任透过凭证和数字，将舞弊行为追查到底。"法院在国会街信托公司对厌恩斯特事务所"一案中关于会计人员职责的评论同样适用于内部审计人员。

一份经过核准的陈述书将不称职的会计人员说成是称职的，或者在其中不负责任地谎报，或者在其中提出某种根据不足的意见，致使人们得出结论认为不能将它信认为真，凡此种种，都足以要求对此承担责任。熟视无睹，或对可疑处不作调查，如果情况足够严重，可作为推定舞弊的证据——换言之，无视严重的后果而掉以轻心，疏忽大意，可被认为是故意的。

舞弊的危害太大，并且风险太高，使人们无法接受其消极作用。正如准则所说的，内部审计人员必须很敏感，当审计人员揭露出控制系统存在问题时，这时缺陷的形成还刚开始，如果对批准的要求没有照办，如果发运凭证处置不当破坏了对货物的控制，如果根据发票开单收款发生拖延，如果竞争性的投标项目没有得到，如果收发室接到的支票未列入清单，如果从事记录者同时又控制所记录的资产，这时内部审计人员对内部舞弊的可能性应该特别敏感，并且要进一步追查下去。

内部审计人员不能仅仅停留于向业务经理报告这些问题。第一，管理人员可能不是特别地重视控制；第二，部门经理很可能也参与了舞弊；第三，经理们常常对他们所信任的人可能犯有内部舞弊的罪行觉得难以相信。因而需要按准则的规定办事，当舞弊被证实发现了疑点时，“应通知组织内部相应的管理部门”，“此后，审计人员应该跟踪检查以保证内部审计部门履行其责任”。

三、权　　限

查明舞弊的责任只能延伸到有权调查舞弊的可能范围，如果内部审计人员受到某种限制，就不能期望他们对某一问题紧追不放。重要的是，内部审计人员不能承担管理当局的责任，或去争取权力来履行这一责任。

管理当局规定企业运转所处的道德气氛；

管理当局提供完成它的计划和执行其政策的组织机构；

管理当局建立并维持内部控制；

管理当局决定成本对控制的比率，记住这个等式：暴露（可能遭损失）－防范＝风险；

管理当局制订企业的人事政策，雇员的资格以及工作条件；

管理当局决定会议制度和应予保存的会计记录；

管理当局有责任建立和保持组织内部的信息传递和报告系统，并了解组织的运行情况。

内部审计人员有责任确定所有上述措施是否都已实行，以及工作效率是否高。但是，只有管理当局授权内部审计人员时才可如此，如果不授予相应的权力，审计人员就不承担

那些平行的责任。

不同的公司对这种责任采用不同的方法。某一大型银行控股公司的内部审计人员将有怀疑的舞弊事件提交律师，这些律师是内部审计单位的成员。而在某一保险公司，由内部审计部门的独立安全部来调查舞弊事件，在另一公用事业单位，则由特定的审计部门来调查舞弊事件，接受不包括在正常审计方案内的特殊审计任务。

随着舞弊行为的增加和技术日趋复杂，授权对舞弊行为作调查及其组织工作也变得越来越重要，电子转帐系统和远程终端会使企业更多地暴露于可能的舞弊行为，并因此增加了危害性。

在某些公司，高层的政策公告已明确规定了责任和权限。

有一家公司，一旦内部审计人员或他人发现了不正当的事情，会立刻报告总审计师。随后，他有权根据可能的损失和回收的情况来决定是否进行调查。如果进行调查，他应通知相关的高级管理部门，并利用内部人员，或者推荐外部的检查人员或执法机构来从事调查工作。

在另一家公司，审计经理负责对舞弊的调查，被授权指导调查过程，并且全面地负责证明事实真象和报告给适当的管理部门。

如果内部审计人员了解到本企业的高层管理部门有舞弊行为，应清楚地规定他们有权请示其直接领导、外部的董事、或者执业会计师，若没有这种权力，他们就不能（不受惩罚地）按照内部审计人员道德标准第二条办事了。出于对雇主的信任，雇员对其雇主或他们为之效劳的人的任何有关事情都应表示其忠诚，但是，人们不应明知故犯地参与违法或不正当的活动。

因此，如果内部审计人员负责调查企业各部门可能存在的各种不正当活动时，他们应由董事长授权执行下列任务：

检查和评价企业内有权批准付款的各级经理的年度报告；

审查所有咨询协议并评价它们的书面文件和理由的正当性；

分析企业开立和保持银行存款户的程序和业务，提出必要的控制手段；

鉴定财务报告所依据的文件；

监视遵循公司记录保存方针的情况；

询问经理是否存在任何违法的政治性捐赠或不正当的活动；

监督企业的利益抵触政策，了解雇员同供应商、承包商和客户可能存在的关系，包括家庭成员和外部的经营交易。

四、侦　　查

1.困难

一位银行的总出纳设法通过操作银行的计算机在三年内拿走了一百多万美元。银行的正常内部控制系统没有觉察这一盗用公款的行为。他被逮捕只是因为联邦代理人在检查一家有名的赌场时，发现他一天赌了三万美元。通过跟踪才知道他从哪儿得到钱的。发现问题是根据偶然事件而不是预先的计划，某些由于不诚实造成的损失逃过了独立的执业会计师的十五次检查。尽管州和联邦调查人员定期检查，有些舞弊行为未被发现仍达25年之久。

一家审计事务所分析了100例由贪污造成的损失，发现

仅有29%的损失是由审计人员发现的：

发现途径	百分比
内部审查	11
管理当局调查	16
执业会计师和内部审计师	29
主动坦白	36
未发现	8
	100

如果内部审计人员决心更成功地查明舞弊，他们必须进一步了解它是如何发生及为何发生的。首先，用比较多的时间了解控制系统的运行情况，以及它是如何根据指定的程序建立起来的；然后，审计师了解这些程序在实际工作中是否未被执行。现举舞弊的若干例子如下：

（1）现金收款

对各种涉及损失的485件案例的分析表明，其中333例，即超过68%属于现金收入贪污。机械记帐方法的目的是阻止现金收入的盗窃，但是这一方法并不能杜绝差错。在一家超级市场，通常对收银机票根进行全面检查，但并非总是如此。这家商店的联号给商店配备了六台收银机，但是实际使用的有七台，第七台是商店经理和其助理的财产，他们设立了自己的结帐台。分享财务的诡计逃过了检查达27个月之久。同时增加的收银机使70,000美元流入了合谋人的口袋。

（2）邮寄

通过邮寄得到的支票，应受指定的非出纳员或记帐员的监督。密歇根的一个机器厂，由于在收入邮件上没有进行控制，遭受了总计117000美元的损失，五年内盗用公款者每

天拿走一张或二张支票，应收帐款永远无法核实。

（3）送货

由于内部人员同企业外部人员的勾结，送货中的损失很难控制，送货员不应该自己填写订货单。过秤人员和废旧品商人搞的阴谋就是过秤员将货品送给商人，共同分享废品变卖所得，过秤的人将每辆货车的重量提高200磅，装上那部分“外加”的货物，这些货物就装在废品商人的卡车上被拖走了。

这三种盗用公款的舞弊行为不一定能为内部审计人员所查觉。当舞弊事件过大而难以遮盖时，当有人揭发时，或当偶然机会被发现时，这种舞弊行为才会暴露出来。然而，某些案件是由敏锐的审计人员揭露的，他们记下舞弊信号并追查有关证据，这里举一些例子：

（1）购货

经过计算机分析，内部审计人员可能把注意力集中在发生购货商舞弊的可疑点，分析显示出许多相同的小额订货单都与某一位供应商有关，发票编号顺序表明这位供应商几乎没有别的客户，供应商得到了不寻常的大量订单以及订单所列供应商品的价值。根据这些疑点，内部审计人员就能查获购货舞弊的证据。

（2）利益冲突

同经营人员坦率、友好地交流可以得到有用的信息。一家百货商店的一位雇员向内部审计人员吐露，服装装饰品部存在着问题。

调查证实，部门经理拥有一家本地服装公司，百货公司常去制作服装。经理一星期可得50个工时的报酬，但其中有30工时是为自己的公司工作，经理使用属于百货商店的布匹

和衣衬为自已服务，本应由服装公司付款的物料不恰当地算在百货商店帐上。

经理承认了他的舞弊行为，估计损失总计达45000美元。

（3）存货单

敏锐的内部审计人员发现存货单中铅笔印记比其他的深。譬如："114"的第一个"1"比另外两个数字深；数字"12"看上去象改成了"42"，"300"中最后一个"0"显得较深；存货检查的结果表明实际数分别为14、12和30件，而不是114,42和300。存货记帐员承认虚报存货达7600美元以掩盖过错。

（4）伪造发票

一家较小的公司雇佣一位看门人已好几年了。一天，门卫告诉公司的门卫负责人，他不想干了。公司门卫负责人决定自己接替这项工作而没有注销合同。他有一台门卫用打印发票的打印机，每月他邮寄一张1000美元的发票以造成应付帐款，使用的是以前门卫的名字、自己的地址。应付帐款部门将该发票送他核准，他当然很乐意这样做。他以门卫的名义在银行开了一个帐户，并把支票存入该户，他因而每月得到1000美元。到被发现为止，13年内共计得到15,6000美元。如果规定每年重新签订所有的合同和一揽子订购单这样一个采购程序可大大地限制舞弊行为。

（5）职务划分

在国外子公司中的一个记帐员颇受珍重。管理部门为鼓励其进取心和额外工作的劲头和愿望给她提了几次薪水。在审计的时候，她正处理着应收帐款，公布月度报表，编制应收帐款试算平衡表，还处理支票帐户，办理全部银行存款业

务并担任专职出纳员工作。客户帐单的询证使她露出了马脚，她已经取走了所有小额帐户的现金，并通过巨额帐户和活跃帐户的支付来弥补，这些巨额帐户中的短缺用另外的巨额帐户来弥补，结果没有帐户出现过拖欠。每月月底，她把报表送给客户，报表显示客户实际的支付款项，但是她的试算平衡表却根据她取出的数额相应提高数字。因此，它同母公司的总分类帐相一致。当这一盗用公款的事件被揭发时，这位记帐员已贪污了85,000美元。

以上只是大量舞弊中的几个例子，对于每一件所披露的盗用公款的事件，秘而不宣的数字仍被隐瞒着。不管怎样警惕，没有一项审计活动能将所有的舞弊事件都揭露出来。随着审计人员意识到哪里会发生舞弊，随着现代化技术的应用以及采用刨根问底的审计方法追查每一件可疑的事项，查出舞弊的可能性会相应提高。

3.警觉

审计人员应该了解各种类型的舞弊行为。图表22—1 列系了舞弊的四十种普通形式，它包括了从偷取少量邮票到和相好的供应商做交易时大幅度提高合同价格并付给采购代理商以回扣。图表22—2 列出可以提高内部审计人员怀疑的标志，这些标志从公开地和不断地问其他雇员借钱到偷偷摸摸更改记录应有尽有。

图表22—1

舞弊的四十种普通形式

1.偷盗邮票

2.盗窃货物、工具、辅助用品和其他设备；

3.从现金存款和出纳机中挪用小笔数额；

4.不记录销货款，将收入装进口袋；

5.通过暗中降低现金和出纳机记录的数额以造成长余额；

6.夸大费用帐户，或将预收款挪为已用；

7.套用客帐款；

8.把客帐的付款装进自己口袋，签发自制的收据或自己设计的收据；

9.收进帐单，侵吞钱款，并把它作坏帐注销；把重新收入的呆帐不作报告。

10.将窃取的现金记在客户的帐上；

11.伪造客户索赔要求，贷记应收帐款；

12.不是每天登记银行存款，或者只将一部分存入；

13.改变存货单的日期以掩盖偷窃行为；

14.筹集大笔存款——企图到月底再补上；

15.工资单上虚构额外的临时工，或者提高工资率或工时。

16.将实际已解雇的人员仍作为领薪工的雇员；

17.伪造额外的领薪工者；扣留无人领取的薪金；

18.毁掉，虚构或作废现金销售单并侵吞现金；

19.伪造赊款帐户扣留现销收入；

20.记录虚假的现金折扣；

21.增加零用金凭单的金额并一并加总付款清帐；

22.用个人的支出单据来代替伪造的付出项目；

23.使用以前用过的原始凭单或使用日期改动过的以前年度经过批准的单据；

24.按伪造的货单付款，这些单据靠自己伪造或与供应商串通来获得；

25.通过串通的方法增加供应商的发票数量；

26.通过滥用购货单把自己购货支出算到公司帐上；

27.盗窃货物并记到虚构的帐上；

28.把盗窃的货物运到雇员或亲属的家里；

29.伪造存货记录以掩盖盗窃或拖延行为；

30.占用支付给公司或供应商的支票；

31.增高注销的银行支票额以使与伪造的业务保持一致；

32.插入虚构的分类帐页；

33.制造错误的现金收入合计数和现金付出簿；

34.故意混淆统驭帐户和明细帐户的过帐金额；

35.出售报废材料和金属废料，侵吞其收入；

36.“销售”房门钥匙或泄露保险箱或保管库的钥匙号码；

37.造成分类帐贷方余额，并转换成现金；

38.伪造提货单并同承运人均分所得；

39.窃得空白支票（未保护）和伪造签字；

40.给予客户优惠价格或优惠条件，或将交易留给要好的供应商以获得回扣。

图表22—2

贪污的二十种危险信号

1.向同事借取小量现金；

2.将个人支票混入找零基金（未注明日期或填迟日期）或请求别人“持有”支票；

3.地有正当理由将个人支票兑现和归还；

4.收款人或债权人在经营地点露面并过分地使用电话来

“敷衍”债权人；

5.用未经批准的借据混入找零基金，或说服其他负责人接受借据提供产量的短期借款；

6.试图掩盖效率低下或插入数字；

7.公开批评别人，力图转移怀疑点；

8.用不合理的辩解回答问题；

9.超越对损失的承兑能力进行投机；

10.过分的酗酒和进夜总会或与不法分子保持联系；

11.购买或通过“业务”渠道获得昂贵的汽车和奢侈的家庭装饰；

12.解释较高的生活水准是因为得到一份遗产；

13.对合理的提问感到生气；

14.白天不愿离开所保管的记录，常规地延长工作时间；

15.因害怕检查而拒绝休假和避免提级；

18.自己和家庭成员长期病假，且通常没有债务清偿计划；

19.自夸成功，并携带异乎寻常的大宗钱款；

20.假装为了整洁而重做记录。

4.迹象

有经验的审计人员可以找到其他的迹象，这就是各种趋势和比例分析。

（1）趋势分析

趋势分析是一种诊断工具，审计人员用图表表示以前年度的经营数据，用以评估当期收入和费用的合理性。这里举几个例子：

有一位审计人员把七年内的销售和运输费用制成图表，

销售增加了130%，但是运输费（直接与销售有关）增加了300%。审计人员检查了几个月的运费帐单，发现它们的合计数没有达到增加的数量，调查表明那部分增加的运费是有人盗窃。

有一位审计人员将对客户和雇员的销售情况制成图表，前者明显增加，反映了公司出色的增长情况。对雇员的销售下降，调查表明对雇员的销售没有进行控制。办公室经理把收到雇员的大笔现金侵吞了。

（2）比例分析

和趋势分析一样，比例分析也是一种诊断工具，这种方法通过和相应的其他收入和费用进行比较来评价某些收入和费用。譬如，装运棉花的成本应该同销售和装运数量成比例关系。

一位审计人员到达一家啤酒厂几小时内就发现，收入成本的酒花数量是啤酒年产量所需的必要数量的两倍。调查表明，小偷就是司库，它把购入的酒花卖给了另一家啤酒厂从中获利。

有些比例的比较以其他企业或行业平均百分率为依据，商会常常根据其会员提供的信息编制平均成本，一些大学也编制和发布关于某些行业的有价值的研究结果。个人经验常常作为辨别合理或不合理的指示器。

一位新上任的经理负责经营一个企业，他要做的第一件事就把他以前工作的企业统计的数字同现在的费用水平进行比较，通过比较，发现薪金费用不合理。调查表明，一位出纳员每星期偷拿200～900美元，并夸大每星期薪金的总数来隐瞒偷窃行为。

内部审计人员必须谨慎地使用这些分析方法，有许多变

量会进入计算——譬如一段时期内有大笔加班费用支出而其他时期却没有。此外，大部分比率仅限于两个变量之间的相互联系，但如果谨慎从事，这些分析方法可能会提供有用的迹象。趋势和比例分析不会产生实质性证据，就象一位探矿者寻找水泥时手中的探矿"魔杖"一样，这些分析仅显示在哪儿可掘井。

五、质　　询

1.危害

一旦怀疑到某一严重的不轨行为，并收集到证据以后，就必须正面质询被怀疑对象，这种质询可能对询问者和他或她的公司带来损害，有盗窃或舞弊嫌疑的雇员，有某些习惯法和法定的权利，如果这些权利被侵犯——不管雇员是有罪还是无罪——怀疑对象完全有权利控告询问者和公司，这里举几个法律上危险的例子：

（1）书面诽谤和口头诽谤

如果雇主（被告）有诽谤言行时，被指控的雇员可提出民事诉讼。书面谤诽是以书面形式诋毁某人；口头诽谤是一种口头上的造谣中伤。下列言行可使诽谤的指控成立：

雇主（被告）言词中有诽谤含义被认为伤害雇员（原告）的商业名誉或引起他或她被人蔑视或轻视。

诽谤言词被传播给不是原告（雇员）的他人。

雇员（原告）实际上受到了伤害，由于诽谤而遭到经济损失。法律规定一些言词太具诽谤性质以致于可以推定伤害，则它们本质上是诽谤性的。

（2）非法监禁

如果雇主不合情理地限制雇员的活动自由，他或她就可能被指控为非法强行拘留或非法监禁。这一限制不需要对身体的触犯或把人锁在屋里，恐吓原告（雇员）或者告诉他不能离开房间甚或城市，都将构成非法监禁。的确，任何引起不方便的行为可能引起民事诉讼。有一个案例表明，将雇员汽车水箱中的水放掉被认为是非法监禁。雇员本来是可以坐这辆车的，但现在却不能坐了。没有广泛的限制是必要的。按一位权威人士的看法，"构成监禁不一定要超过相当长的时间，也不一定要造成任何损害，因为对原告的自由哪怕是短暂的限制已构成侵权行为"。

（3）诬告

这种指控，又称恶意地利用诉讼，或滥用诉讼，是因雇主对雇员毫无根据的刑事诉讼或民事诉讼引起的伤害而产生的。如果这些侵犯公民权利的指控确实存在，雇主对雇员的刑事或民事诉讼就会导致对雇主的起诉。雇主由于怨恨而动怒（缺少诉因就是怨恨的证明），雇员被宣判无罪或在民事诉讼中胜诉，但雇员本人、财产或名誉受到了伤害。

有人认为可能的诉因是根据辩护律师的意见建立的。内部审计人员所遵循的良好规则就是在指责人之前搜集律师的意见。

（4）因受到赔偿而不起诉

美国的法律规定，以拥有惩罚或赦免罪的权力。犯有诈骗的雇主不能自己行使这些权力。对犯罪行为姑息而不起诉本身就是犯罪，它被称为妥协重罪。它会使雇主、审计人员或两者受到法律制裁。譬如，在某个州，这种行为会受到罚款和长达三到五年监禁的惩罚。犯罪的要素如下：罪行确实已由某人犯下；另外一个人得到某些有价值的东西；达成协

议不检举犯罪，或者限制或妨碍这一检举。

雇主可以合法地接受因诈骗或偷窃造成的损失的赔偿，但是雇主不能非法地通过告诉雇员将不指控他而对赔偿讨价还价。考虑下述可能的情景：

雇员诈骗雇主。雇员给雇主一张票据以抵偿损失，雇员被解雇了。票据、或分期付款的款项到期后，雇员并没有付款，愤怒的雇主对票据问题提出诉讼。这个前雇员声称原来对他很宽厚的雇主犯有妥协重罪而抗诉。结果，雇主和内部审计人员因参与妥协而受到监禁的惩罚。雇主不通知警察或不指控雇员的事实成为雇员指控其妥协重罪的证据。因此 应该根据辨护律师的意见来决定不对雇员的诈骗、偷窃或其他违法活动提出诉讼。

（5）自供状

自供状不是最值得信任的证据形式，它们可能因出现错误，令人误解或害怕审讯人员而被推翻。也可能由于被告幻觉他或她犯了罪，而实际上此人并没有犯罪；或者由于野蛮行为、恐吓、延长审讯时间，或其他的强迫威胁行为，使自供状在法庭上遭否定。

为使一项陈述能构成自供状，它必须在违法行为发生后主动提出，它必须具有这种性质，即自供状中除了供认者坦白的罪行外没有其他的干扰行为。

坦白和承认应该有所区别。坦白是全面供认罪行，承认是被告对犯罪事实的任何其他说明，这种说明同被指控的事实有关，并作为被告犯罪事实的证据。

2.追问涉嫌者

留意了所有这些书面诽谤、口头诽谤、非法监禁、以及其他的伤害，内部审计人员若还希望追问涉嫌者和目击者，

他们应遵循某些程序。

会见涉嫌雇员应悄悄地进行，不要四处张扬。不应该是质问式的，而应该是一个心平气和、同情地收集信息的过程，它应该为涉嫌者提供解释和坦白的机会，这常常是罪大恶极的犯罪分子所需要的。

因此，内部审计人员应该采用耐心、持久和友好的交谈方式，只要雇员愿意交谈，就应该听着。从事会见工作的内部审计人员应该具有同情心和理解心。毕竟，雇员也许不是一个职业小偷。但是也有一些人由于一时错误而走上歧途，以后就越陷越深。此外，雇主的控制系统不严密也可能引诱雇员走上犯罪道路。

内部审计人员应该确信文件证明是绝对无懈可击的。不询问一个你不知道正确答案的问题，不让雇员确切地了解已收集了多少有关诈骗或偷窃行为的证据。追问者给人的印象应该是还了解和掌握存在着其他的证据。

会见人员应该掌握事实和案件的细微差别，应该保持打破砂锅问到底的习惯，逻辑的头脑，以及客观地、迅速地判断事物的能力。除非内部审计人员是合格的，否则应将追问的任务交给有关专业人员。

六、预防方法

1.采用较好方法

不丢失东西较丢失东西后化费大力气找回来要好得多。防止有人盗窃较揭露偷盗行为、弥补损失和监禁歹徒好得多。消除犯罪企图较因有犯罪企图惩罚某人好得多。把内部审计视为建设性的顾问较视为警察或检查官好得多。

由于这些原因和其他原因，作者认为，对内部审计人员来说，把注意力集中在为企业提供建设性和预防性的服务比忽视这些工作，被迫充当侦探或机警凶猛的追捕者有更大的益处。设法建立适当的和有效的控制比追查因不适当的控制而来发现其偷窃行为的罪犯更好。

每一个贪污犯在开始犯罪时就完全清楚，他或她可能会在犯罪时被抓住。这种犯罪的可能性总是存在，而不管潜在的小偷、盗用公款者或贪污犯罪的数量大小或次数多少，提高阻止小偷或贪污犯罪可能性的方法就是控制和监督。

2.震慑力

控制是重要的，但不能完全担保不出现舞弊行为。它们只使舞弊受到阻碍，但不可能消除舞弊。管理当局和审计人员不应该由于实施了某些控制就产生一种虚假的安全感，一个蓄意的、狡猾的盗窃犯能突破任何障碍。但是，完善的控制使小偷、贪污犯或诈骗犯的犯罪活动更困难。

促使诚实不最强大动力之一就是担心被抓住。理解一个必然事件可消除偷盗的诱惑。但是，甚至必然的事件也可能是一种妄想，人们可能期望的仅是震慑力。

事实上，任何审计程序的常规测试和检查很少能查清偷窃事件。许多搞窜改的盗窃犯开始时仅是出错，但未被系统查出。譬如，一个记帐员可能因出错而使现金发生了长余，假定迟早会有人发现这个错误并指出如何处理长余现金的，但是事实上没有这么做。记帐员可能随后回过头来查明引起长余的原因，并马上意识到，如果故意犯这样错误，没有人会知道这个差额，因此他就这样做了。如果控制系统发现这类错误，记帐员可能永远也不会想到用窜改的方法来行窃。

3.诚实的人们

防止舞弊的关键是雇佣诚实的人，尽可能广泛调查其背景和品行来测定他们的诚实性，并继续利用控制系统和严格的环境以使诚实成为企业的基本标志。应消除诱惑，建立严格的规章。不能容忍完全相信完美的人性或出于对人的尊重而削弱来自他人的监督：

办公室经理不愿对出纳员的零用现金进行突击审查；

工厂负责人不愿对维护人员的废品存放箱进行现场检查；

会计人员不对实物进行监督——他们认为存货监督是采购部门的责任；

领班没有建立工具检查制度，当雇员支出工具时不检查工具是何时借出的，认为工人是“一群很好的人”。

轻信和没有建立或保持合理的控制系统会成为不诚实雇员的伙伴，或诱使诚实的人变成不诚实的人。完善的控制系统可使小偷意识到没有更多的隐瞒的可能。这样，舞弊行为更可能在初期阶段就被揭露出来，企业决议的记录变得更为可靠。另一方面，正如一位保险公司的职员所指出的，缺乏内部控制系统可能使一个公司被准予投保，或者导致保险条件更苛刻，诸如大量减除条款，或过高的保险费。

4.最低限度控制

某些最低限度的建立完善的控制形式总是应当存在的，贪污行为很少达到大笔金额，除非贪污犯能通过操纵会计记录来掩护盗窃行为。这些控制包括：

负责收货的人不应该再负责货款的支付；

负责征收应收款项的人不应该再负责记帐工作；

负责签发支票的人也不该再负责银行月结单和帐簿的对帐。

此外，内部审计人员应充分意识到，通过这样的职务分工建立的控制系统，可能被操作系统的两个或更多的人互相串通所破坏。如果一起工作的雇员不愿意告发犯罪或不愿意卷入混乱的境地，控制系统也可能会受到干扰。

在报告委托人内部控制系统时，一家会计事务所在它的报告中作了以下说明：

在考虑任何内部会计控制系统的潜在有效作用时，应该认识到系统固有的局限性。在进行大部分控制的过程中，由于对命令的误解、判断错误、粗心大意，或其他个人因素，都会发生差错。其效果取决于职务划分的控制过程亦能为雇员互相串通所破坏。同样，在经济业务的执行和记录过程中，在编制财务报告的估计和判断时，控制过程也会受到管理部门的故意破坏。此外，评价内部会计控制在未来会计期间的情况具有风险，这一风险就是，由于条件变化，控制过程可能不再适宜，以及控制程序的遵循程度可能退化。

这一有关内部会计控制的说明完全适用于内部管理控制。在缺乏经常性的警戒的情况下，管理控制也可能失去作用。

5.多种波动描示器

多种波动描示器是可同时描述某些人体的反应——脉动率血压、呼吸运动和皮肤耐力的仪器。它们常常被称为“测谎器”。事实上，它们并不能测试说谎，而是测试人体对提出的问题的反应。这些反应不是完全准确的，因为反应有可能被错误地显示出来。在法院案例中，多种波动描示器提供的证据一般是不能接受的。

然而，私人使用描示器已经很普遍了。1965年，大约有500家商业描示器公司，一项估计表明，它们的收入中80%是

来自私人企业。

也许，描示器的最广泛用途是进行雇聘前的测试。问题涉及到：应聘者是否偷过以前雇主的任何东西，是否在审查时说过谎，他或她是否使用过麻醉剂，或者如果被雇佣，是否打算长期留在企业里。

如果了解到偷窃行为已经发生时，也可以使用描示器。常用的形式是，提出九或十个问题，然后用"是"或"否"来回答。问题包括："你知道谁偷了钱吗？"和"你参与了盗窃活动了吗？"在一个案例中，司库的书桌里的10,000美元的支票被偷了。有十六个人接触过支票，通过描示器的检查，小偷被发现了，另外十五人被证明无罪。

描示器测试必须由专家来进行，即使由专家控制，发生差错的可能性还是存在的，不能过分依靠描示器。描示器只能检查一些被测试的雇员了解的问题，它无法检查因低效率或粗心大意产生的差错。而且只对某些经挑选的雇员进行测试，盗窃也可能是由公司上层的未被测试的雇员所为。另外，也有一种可能是描示器本身的差错，有些人被认为"能击败机器"。被引用文章的作者认为，内部审计人员在调查中可以使用的有用器械。这位作者极力主张小心谨慎。首先，雇员的公民权利不应受到损害。其次，测试应该由一位合规的专家来进行。最后，任何描示器的结果应该由客观的证据来证实。

6.制造的差错

内部控制的另一种测试可通过制造错误来进行，有时称为定制的错误。把错误的文件输入系统，有标记的发票支付或注销，订货单未经批准，购货申请未经适当的批准，空白的银行支票付给虚构的收款人并注明"请急送——凭证即到"等等。

主张这种方法的人指出，欺诈和偷窃活动的逐步升级急需要加以控制，他们推想到，如果能用此法测试计算机系统，为什么不用同样方法来测试手工系统呢？

反对这种方法者提出，程序将会产生下列不利的影响：影响内部审计人员名誉，不适当地强调雇员的舞弊，造成管理部门偷偷摸摸行事的形象、名声，难以控制管理部门所输入的错误，无法为这种方法保密，离间诚实雇员，遭到工会反对，以及谴责公司设圈套陷害等等。

所有这些反对采用制造错误方法的论点，除了最后一条，其余都是正确的。设圈套云云仅适用于法官积极引诱和怂恿受害者犯罪，而受害者本来无意犯罪，或者不受怂恿就不会犯罪的情况。如果公司官员仅仅企图测试控制系统的效率，这种辩解是不适用的。

当然存在这样的可能性，即引进差错的管理部门或个人乘机从中得到好处，且一旦被发现，就申明他们正在测试系统。但这也是可以预防的。应由最高管理层的三位成员参与这个计划，包括一位负责人事和法律事务的官员。应由他们拟定测试的计划和对它作出任何变动。计划不应有任何偏离。他们应该经常及时了解测试结果。

在某些公司，大量的盗窃和贪污行为使之不得不采用制造错误的方法来测试系统和提醒雇员。如果执行这些方法，所有参与该计划的人员应该充分意识到存在的风险。

7.公开

对惩罚的恐惧是一种震慑力，但那是企业的方针问题，要使方针严肃，就应该预先告知所有雇员。至少，管理当局应该公布以下事宜：

如果一定时期的赊帐支票是签发给某些雇员例如出纳

员、索赔调停人和采购员，应该预先告诉这些人员，支票是根据其工作签发的；

应该使雇员充分意识到，舞弊最终会发现和告发的；

应该告诉雇员，保安人员一定会立即注意雇员舞弊的可疑点；

希望所有雇员配合舞弊调查人员的工作。

管理人员应通过其行动告知雇员，不诚实是不能容忍的并要受到惩罚。常常，管理当局的方针仅仅是解雇不诚实的雇员，并希望从保险公司或从雇员处收回被盗的款项。

七、管理人员舞弊

管理人员舞弊应特别加以重视，这种舞弊形式超过狭义的法定意义上的贪污、欺骗和偷窃。它包括经理为了私利而进行的有损于企业的所有形式的欺骗活动。经理、担任要职和受到信任的人们的欺骗行为很少被公开，被隐瞒的多于被揭露的。受害者常常将它掩盖起来以避免因公开而造成的不利影响。

1.发生地点

管理人员舞弊往往发生在管理人员有机会和需要用钱或改善其境遇的时候。机会大部分依靠管理人员在组织内所处的受信任的职位。身居此位，使他们博得了信任和尊敬，几乎没人询问他们的动机，也没人对他们的辩解提出质疑。他们处于利润中心经理（自治权分部的负责人）的受人尊敬的地位，使他们不会被怀疑。他们经常任意地对其所属签发普通支票和调整余额。

在分权的组织内，部门经理、付经理和一般管理人员被

授予相当充分的权力，由公司最高管理集团和董事会衡量他们的业绩。这些业绩一般体现在报告和财务报表中。富有艺术想象力的经理们很容易使报表上的红字变成黑字。

欺骗可能持续几年，在没有彻底监督的地方欺骗可以继续下去。如果视察分权组织工作的副总经理利用视察来扩大社会影响，而不严格提出问题，欺骗仍可以继续。同时，如果没有直通高级管理层的内部审计人员来分析和剖析经营状况和报告，欺骗同样可以继续到最终暴露的时候，或者可疑的地方引起调查的时候，危害已经造成，并且通常罪犯又转移到其他地方进行欺骗活动，后患无穷。

2、管理人员舞弊的原因

各方压力迫使管理人员进行欺骗。这些压力可能是内部的，也可能是外部的。管理人员可能有一种内在的动力希望超过所有其他的人，超过上一财政年度的业绩，打败竞争对手而被提升，或者得到更多的奖金。想象超出实际的可能性，确定的目标也许超出了管理人员的能力所及。

同样的压力可能来自于上级部门，由最高管理部门制定的目标也许是不可行的。这些目标下达给下级管理人员，他们被迫做一些他们无法完成的事。因为他们无法通过正常途径达到这些目标，所以只能通过欺骗来达到。管理人员舞弊的一些原因摘要如下：

（1）管理人员有时采取了轻率的措施而又无法退回。譬如，一个联合大企业的经理在一组财务分析家面前不假思考地断言，当年的利润要达到每股x美元。这一断言就成了公司的目标，独立执业会计师被说服转销五年期间存在货的帐面调整额，这一改动增加了当年利润，但它导致了财务报表的不真实。直到咨询人员揭露后，公司主管人员才了解该欺

骗活动。

（2）利润中心可能为防止剥夺而歪曲事实。一个利润中心正处于困难时期，公司管理部门仅注意利润数，根据利润中心为公司创造的利润来判断其存在的价值，当利润数出现红字时，公司经理开始考虑停止利润中心。

但是，分部不仅仅由数字和实物组成，它同时也是由人员组成的。他们完全知道计划完成不好会带来严重的后果，他们的工作、地位、资历和未来将处于危险之中。自然法则的第一条就是自我保存。为了保护将失去的一切和机会，他们采用“窜改帐簿”方法把红字改为黑字。

（3）为了生存，不称职的管理人员可能会行骗。任何东西都会变化，当今的世界是一个技术迅速发展的世界，能干的管理人员能适应变化的世界，平庸之辈只能落在后面。在一些案例中，检查人员发现，有些经理没能作出成绩就在报告中不顾存在的事实吹捧自己的功绩。

（4）歪曲成绩以保证更大的红利。许多组织的管理人员参与管理部门的奖励计划，成绩越好，奖金越多。在大型组织中，成绩是由报告中的数字来证明的。诱惑使我们的所有人粉饰自己的成就。如果奖金的大小取决于报告的数字大小，以及管理人员认为他们中的某些人可能会受惑。

（5）成功的欲望可能使管理人员行骗。抱负是一种可贵的品质，它能导致普通的人干出不寻常的事情。但是，当抱负被无情的鞭子赶时，以及自我进取心比实际成绩更重要时，有些管理人员就会背叛授于他们的资源监督责任。有些管理人员不顾可能危害合理的长期行为，而倾于短期行为并坚持这种短期行为直至真正危及了长期利益。他们的方法包括：不充分提取研究和开发费用，致使公司最终失去对市场

的占有；机器和设备状况的退化，致使产量仃滞不前；解雇好的高薪的人员，代之以低薪的人。

（6）不审慎的管理人员可能为利益抵触的一方服务。管理人员应该只忠实于一个主人，这种忠诚必须永不改变。总工程师要求所有的潜在的供应商使用他或她自己拥有的试验公司的产品，购货代理商指定采购一位优惠和依从的供应商提供的产品，检查员为价格缘故核准一位低质量商品供应商。所有这些都可能造成隐瞒或窜改会计记录以平息利益冲突的呼声。

（7）为了获得市场好处而提高利润。财务或管理人员希望本公司的股票在市场上引起轰动，或寻找获得未经保证的信贷途径，可能会不正当的抬高利润。如果他们屈服于诱惑、有机会、又不害怕被发现，他们就会采用这种方法。检查人员已发现行骗的人极度轻视调查，他们对自己能力的自信胜过对暴露的担心。

（8）同时控制资产和记录的人处于最有利的地位来审议记录。如果管理人员能够同时处于控制实物资产和调整这些资产的记录的地位，就可能占用大量钱财而不被发现。

上述每一种欺骗都在企业中大量存在。但是欺骗活动只有在有机会时才能进行。防止欺骗产生的办法包括，建立完善的企业惯例，坚持公认的管理原则，了解企业运行的情况，报告要经过独立检查。如果任何公司经理忘记其责任而去直接进行"管理"（因为他们不敢将责任授予他人）他们就会得到痛苦的后果。

3.管理人员舞弊发生的时间

在管理人员舞弊行为被发现后，它的直接结果就是极大消耗高级管理人员和董事会成员的时间和精力，董事会成员

必须解决问题和弥合伤痕。治愈创伤所花费的代价和时间很可能远远超过预防舞弊发生所需要的代价和时间。所有参与舞弊案例的审计人员和调查人员将回忆起高级管理人员发现能干的下属背叛了他们的信任后所经历和表现出的痛苦，没有一个管理人员希望遇到这种痛苦。

当管理人员舞弊行为发生的时候，执行管理的部门可能在暴怒的情况下采取迅速的和剧烈的措施，这可能犯下致命的错误。应把注意力集中在法律方面，不过分看重权威，不过分地集中已发现的罪犯，而应转入有条理的、彻底的、有效的调查工作。

公司的负责人，包括董事会、应该把发生的事件看作是一个业务问题，而不仅是法律问题。后者是以后的事情。在问题解决之前，不应该解雇关键人物。在罪犯中也杂有清白无辜者，只有公正的调查才能区分，职业调查员和内部审计人员都有责任保护无辜者，同时查出罪犯。

公司负责人应寻求最小的损失，从而可以坦率地告诉保险公司，他们已尽了一切努力防止亏损的扩大和尽量减少危险损失。

他们应该扩大视野，不要仅仅注意公司本身存在的问题，必须考虑到在市场上可能失去的信誉，即财务分析人员根据发生的情况所给予的评价。他们应该考虑新的保险金额以及对新的保险范围的影响。应向保险承包人指出，调查过程中所采取的措施将保证在不远的将来不再出现意外问题。

他们应该来自关心企业的混乱状况，审计人员和调查人员对利润中心检查可能具有破坏作用。因此，应指派一名管理人员协调调查过程中的所有有关力量。一部分需要协调的力量如下：

（1）外部审计人员

由他们核实财务报告。要求外部审计人员象审计一样进行"严厉检查"，因为有些事件可能引起诉讼，应使公司法律方面的职员能够接触外部审计人员的工作底稿。

（2）内部审计人员

由他们补充外部审计人员的工作，分析业务记录和报告——以区别于财务记录和报告——帮助外部审计人员收集信息和分析收据。

（3）法律顾问

应由公司的律师们决定如何进行揭示以及如何遵守证券交易委员会及其他规章的要求。在欺诈事实证据确凿之前，过早地揭示会损害公司的声誉。作为一个法律问题，律师们可决定何时揭露事实，何时可适当推迟揭示，律师还将根据精确的保险单金额对赔款的法律部分作出评价，并决定对其疏忽和参与导致当前困难的第三方采取什么样的行动。

（4）外界顾问

应由擅长于鉴别舞弊行为的顾问来担任质询证人的微妙工作。顾问要站在客观中立的立场上获取证人的合作。顾问可以请教内部审计人员：通过哪条途径去调查，哪类信息可以获取，什么样的记录需要分析。他们可以为分析第三方的记录（企业外部人员呈送的文件）指点迷津，他们可以为决定这些文件是否有效助一臂之力，他们能凭借证明文件来探明全部真相。因为他们是企业外部人员，而且可能在以后不再出现，所以他们可以获取内部审计人员可能无法获得的信息。

4.管理人员舞弊的征兆

调查人员已鉴别出一系列征兆，这些征兆通常是不正当

管却一再拖延。三年过去了，其间他隐瞒了一些成本问题，而这些问题是标准成本制度中本应暴露出来的。

（4）经理处理其利润中心范围以外的业务。一位分部经理担任了其成本中心生产线以外某产品的经记人，他需要现金来掩盖其他方面的操纵行为。象这类行为本该成为公司经理或内部审计人员注意迹象，但公司管理集团负责利润中心的主管人员仅象征性地进行了访问，同时，利润中心也不存在内部审计人员。公司总部依靠外部审计师去查出这类问题，然而，外部审计师正常的财务审计并不审查那些问题。

（5）对赊销方的付款采用的是副本而不是原件。一家分公司窜改支付的债权人的保证，一些支付款附有原始发票和收款单付联，其他一些则附有收款单原件和发票付联。副件与原件艺术化地混合在一起，以避免引起外部审计师的警觉，公司也不雇用内部审计人员。因为原件和副联混合得太漂亮了，而且没有称职的内部审计人员的震慑力，重复支付与回扣十分盛行。

（6）负方借项通知单。在一个利润中心，贷项通知单是由计算机打制出来的。当财务人员希望冲销贷款通知单时，他会作出一个负的借项通知单。外部审计师可能得到所有的贷项通知单，他们不会意识到有借项通知单。

（7）佣金和销货不同步增长。一个公司的销售突飞猛进，其大多数增长是不正常的，它把虚构的合同打进计算机，与此同时，销货员的佣金却是真实和准确的。销售与佣金应该相互关联，所以，呈现在众人眼前的画面是：销售合同逐步上升而佣金几乎不动。

在所有这类案例中，征兆是显而易见。迹象可予测定，有关数据也能予以证实。一个警觉的内部审计小组应该能确

行为的可靠指示器。征兆仅仅是表面的损害，其内部可能潜伏着严重的隐患，但必须确定损伤以发现其含义。下面是一些指示器，一些解释和一些例子。

（1）一贯拖延的报告。诚实的报告总是按时呈送的，因为呈报的目的是反应信息而不是欺骗。但是，对舞弊者来说，为了了解哪些数字须要掩盖，他（或她）就必须分析报告数据，以便了解哪些地方需要篡改，这样的分析需要时间。若是迟交的报告迫切需要进一步调查，并对耽搁的原因加以探究。

（2）经常承担下属职责的经理。在一个公司中，一位行政副总经理不肯放弃主计长的职能，名义上的主计长只是一个仆役；这位副总理还取代了信贷经理和仓库经理，更糟的是，他优先占取了现金经理的职责，自己拿着钱去存银行。当然，有些宣称的存款（其中大部分是现金）从不曾进过公司的帐户。警惕的内部审计部门本该侦察出这些征候并进行一些调查，但这个公司太大了，它的销售额达400,000,000美元，很显然，它还未认识到必须有内部审计人员。

（3）不遵循公司指示和程序。公司行政主管指示附属企业财务主管建立了一套标准成本制度，而分公司的财务主定所需的多种类型的迹象，以便上层管理部门监督。

5.对管理人员舞弊的控制

控制管理人员舞弊的基础是由企业的政策制定者来创造的一种环境，也就是培养美德和高尚的企业道德的环境。如果剧烈的行为在高层管理人员中盛行——将收益平滑化，奢侈的娱乐、对官员行贿，这就撒下了管理人员舞弊的种子。

高级管理人员还必须知道利润中心的经理有自主和机会。自由度越大，坠入诱惑的陷阱也更容易。如不对管理人

员施加限制，便会引发出格行为。要使人们知道，如进行不正当的行为，系统所提供的检查，核对和报告所织成的一只大网遍布整个公司。

行政管理人员应当制定一些控制措施，举例如下：

（1）建立标准、预算和统计，以及调查所有偏差；

（2）运用数量和分析技术（时间系列分析、回归与相关分析，随机抽样）以确定重要的异常行为。制定出指标，例如：所使用的空间，所要求的时间，重量的限制，消耗和产出的比较。如果可能发展管理信息系统，该系统可为此类分析提供数据；

（3）将业绩与行业标准进行比较，同时与企业内部可比的利润中心的业绩比较；

（4）确认关键过程的指标：熔炼的损耗，供电区的非常损失，制造与装配中的返工，买卖与零售业务的毛利测试；

（5）仔细分析看上去很好但实际表现还没有达到标准的业绩；

（6）建立职业的内部审计部门，并授以特权。该特权由总经理签署，董事会的审计委员会认为，该特权包括独立的审计权力，保证客观性，批准并提出审计建议，对所有经营活动作出定期审查，要求对所有的不足之处作适当的考虑。

八、小　结

舞弊和偷盗发展之烈已引起重视，内部审计人员有责任去预防和侦察，这是一个适度的而不是全部的责任。他们在履行职责时，应多多询问并谨慎从事，应意识到什么样的活

动和地区最容易发生舞弊。内部审计人员并不充当杜绝舞弊的保险人或保证人。对于某些舞弊行为，无论内部审计人员还是外部审计师均无法察觉。内部审计人员可能做的最有用的方法是阻止舞弊的发生。内部审计人员可通过以下手段来阻止舞弊：

a、审查人事政策；

b、提出充分的控制制度并评价其实效；

c、扫除雇员们的诱惑和机会。

管理人员舞弊是一种不常提到的舞弊，但由此以来的巨额损失，值得内部审计人员严加关注，如果舞弊的嫌疑有充分理由的话，内部审计人员有权向企业最高层反映，他们有权向企业各层人士询问有关的问题。

第二十三章　处理人际关系

一、前　　言

财务审计人员主要与数字打交道，现代内部审计人员主要与人打交道。内部审计人员必须与被审计人员发展和保持良好的人际关系，以获取信息，并保证对审计结果持公正的态度。然而内部审计人员发现他们不断受到完全对立的、相互冲突目的的冲击，一方面要获得被查人员的合作，另一方面要对欺骗的可能保持敏锐的嗅觉，并去发掘真相；一方面要获得管理人员的信任，另一方面要将不实之处报告给上层管理当局；一方面，名字列在总经理部门，另一方面要向董事会报告企业的错误，而总经理又对董事会负全部责任。

符合这些冲突的目的很不容易，如果内部审计人员行使被赋予的职责，那么，他们必须符合上述目的。本章将讨论这些问题并探究其解决方法，特别是下列几点：

（1）被查人员如何看待审计人员；

（2）不受尊重的原因；

（3）发展和保持审计人员与被查人员之间良好关系的重要性；

（4）关系好坏的影响；

（5）改善关系的一些建议；

（6）注意倾听；

（7）参与式审计；

（8）内部审计人员的特殊窘境。

二、被查人员如何看待审计人员

许多年以来，审计人员就普遍明了这个事实，即审计人员的到来不会带来福音，而他们的离开也不会导致不幸。直到1965年，一篇发表的研究论文才使人们对这个问题的共同理解有了定论。邱吉尔（Churchill）和库珀（Cooper）对匹兹堡的七个企业进行了一项先驱性的研究。他们向企业人员提的问题有：你对内部审计人员采取什么态度？你认为他们起了什么作用？等等。

图表21—1汇总了他们的调查结果。

图表23—1

对内部审计人员的态度

种类	人数	占总数的百分比
反对	11	26
中立	20	48
赞成	10	24
混合	1	2
	42	100

作　　用

种类	人数	占总数的百分比
教师	3	11
警察	15	53
律师	6	23
混合	2	8
	26	100

仅有24%的人对内部审计人员持赞同态度。有关起律师作用这个问题不够鲜明,从对态度问题的反应来看,被查人心目中有一个辨护律师这个概念,所以回答不是很肯定的,从这点来看,至少81%的被查人认为内部审计人员不受欢迎。

1972年,明茨(Mints)就被查人员态度这个问题发表了更为广泛的研究结果,作为研究项目的一部分,他问审计经理"他们认为被查人员怎样看待内部审计人员?"有效答的复来自76位人士,结果汇总在图表23—2中。

图表23—2

被审人员态度研究

占回答者人数百分比

被查人员	欢迎	中立	不欢迎
管理人员			
会计人员	26%	46%	16%
非会计人员	29%	39%	19%
下属:			
会计人员			
非会计人员	16%	35%	37%

(三栏百分比加总数不满100%,因为有许多其他答复)

1972年的调查结果并没有优于邱吉尔和库珀早在七年前得出的结果。被查人员对审计人员所持的态度,特别是下属们的态度仍十分不妙,被查人员也同样漠视审计效果。

1980年,克兰西(Clancy),柯林斯(Collins)和雷尔(Rael)进行了一次有关内部审计的调查,这里列示他们向被审计人员提出的三个问题及其回答的平均数。

1.在评价独立工作机构(如内部审计)所进行审查的有

效性时，您是如何看待的？

2.作为独立工作机构（如内部审计）所进行的审查已经确认了企业的基本问题，您是否同意？

3.对于有益于企业，内部审计对实现公司目标所作的总贡献应该如何归类？

很明显，内部审计人员需要改善自己的形象和他人对他们的想法，内部审计人员需要了解为什么许多人不重视他们的原因。不全面彻底地找出根源，就难以进行完善，根源就在于内部审计人员在企业中的地位，他们对自身作用的理解和如何实施审计工作。

三、理由和原因

1.参谋人员与业务人员的冲突

参谋人员与业务人员的关系总有点格格不入，大多数参谋人员对业务人员抱有反感。参谋人员往往是些年轻人，他们一般都受过较好的正规教育，个性较强，衣冠楚楚；业务人员不同，他们向上层机构反映情况，作为在其从事工作领域的专家，他们会认为他们的答案才是唯一的答案。审计人员往往低估业务人员按他们的想法行事可能面临的困难。他们觉得他们应该揭示不足之处，以便向上级管理当局证明他们自己。

在这种情况下，业务人员很可能对参谋人员怀有敌意，这种敌意的产生不仅仅因为对方是参谋人员，而且还因为他们惧怕参谋人员。他们害怕被指责不想改进自身，他们害怕建议的变动会打破舒适的常规和现存的派系，他们害怕修改后的方法会揭露出缺陷及禁止采用的实务。

他们最害怕改变，改变是通向未知的窗口。业务人员对改变的看法是了解的魔鬼要比不被了解的魔鬼来得好。维持原状胜于改变引起的中断与混乱。

内部审计人员是参谋人员，在这点上，业务人员和所有被查人员会认为审计人员与其他参谋人员相同。克理斯·阿格瑞斯（Chnis Arggris）在预算参谋人员与经营业务人员冲突的研究中，他一直在谈论内部审计人员的问题。预算人员与内部审计人员所起的作用都是：监督公司，他们的成绩是某些人的缺点。他们揭示弊端和薄弱环节，正说明他们正在很好地行使监督管理职能，然而这也意味着业务人员干得很糟。预算人员与内部审计人员将所调查的结果向大家公开，而业务人员却因此暴露在上级管理部门冷峻的目光之下。正象阿格瑞斯总结的那样"……这无疑于雪上加霜，全部的情况会永远地记录在正式的报告中并在众多上层管理人员之间传递。

2.控制

业务人员表面上服从控制，但内心却并不情愿，控制包含消极的涵义。业务人员认为内部审计人员是控制系统中的一部分，确实，内部审计人员并不准备削弱这份作用。"职责公告"（Statement of Responsibilities）一开始就宣称内部审计是一种管理控制，它通过计量和评价其他控制的有效性来发挥其职能。但人们普遍不喜欢这类控制及强加于他们头上的控制。所以，由于被查人员对审计的观念或他们个人对于审计的经历，使得控制经常招致对抗。明茨根据他研究的结果，揭示出了对抗的原因：

惧怕不利的审计结果带来的批评；

惧怕由审计建议而导致的日常工作习惯的改变；

由于缺陷的揭示，上层部门所采取的惩罚；

不明智的审计实务，过度责难的报告，仅仅指出不足之处的报告，神秘的审计气氛，造成通过报告被审企业问题，审计人员能获得个人好处的感觉；

敌对的审计形式，冷漠和疏远，对被查人员问题缺乏理解、缺乏热情，自命不凡而又高高在上，吹毛求疵，提问时盛气凌人，过于注重欠缺乏处而不是建设性的帮助改进。

许多内部审计人员认识到这些看法的形成是由于他们不理解如何在审计人员在场时，被查人员依然故我的原因。几乎所有意识的行为都有其动机和根源，内部审计人员不了解这种动机理论，所以也造成了人们在审计目标前设置种种障碍，人们的动机来自一定的需要，并为满足其需要而行事，他们采取否定和敌对的行为是因为他们的需要受到威胁。

D•R•卡米查尔（D•R•Carmichael）认为内部控制系统经常有这样的假设：“雇员们具有内在的精神道德和身体方面的弱点”他把该假设称为“自我满足”。这种弱点使得雇员表现出同样的不合需要的行为，这是内部控制系统应予防止的，因为内部审计发现的问题会导致惩罚、个人目标和需要满足的丧失，所以他们感觉到一种威胁，因此，他们会求助于欺骗来符合标准，或者来掩盖瑕疵以防内部审计人员发现。

四、良好人际关系的需要

假定行为学家的观点是对的，假定业务人员一般不欢迎参谋人员和特别不欢迎内部审计人员，假定控制（特别是内部审计形式）会招致人们恐惧、抵触和欺诈，该怎么办呢？

尽管困难重重，内部审计人员的工作是不是还要进行？他们的工作是不是去发掘内幕、报告实情呢？

答案是肯定的。但是，为什么该工作很难做呢？为什么能在合作的气氛中进行的工作却在敌对的气氛下进行呢？

冲突随着内部审计人员开始工作而加剧。也许被查人员的惧怕和不信任无法阻止财务审计人员在会计领域内达到其审计目标，但对经营审计则又充当别论。

当内部审计人员应在整个企业对经营活动进行全面审计时，他们不可能象财务审计人员在财务部门审计时那样充分了解经营情况，经营过程对审计人员来说是不熟悉的，复杂而又令人困惑，经营人员所反映的情况，所使用的一些术语对审计人员又是很陌生的。审计要使纠正行动切实有效，就要求全体经营人员全力拥护，然而经营人员对内部审计人员还不习惯，无法信任他们并接受他们的建议。

霍尼威尔有限公司 (Honeywel, lne)总经理斯蒂文·基廷(stephen keating)清楚地看到审计人员与被查人员合作的重要性，他说“……在冲突、摩擦的环境中不可能有理想的进展……冲突典型反映在：忿恨不信任甚至惧怕上……发现问题仅仅是成功的一半，另一半则是要实施所提出的建议，这需要理解和信任。”

W.G菲力浦斯(W.G Pfillips) 也是一位公司总经理，他说审计师“……必须以建设性的方式开展他们的工作，认识到错误能导致改进，而不是不光采的事，他必须视自己为被查人员的合作者而不是对手”。

有效处理与他人关系远不止建立良好的关系，这种能力要比相互保持融洽更进一步，它意味着有能力做的一项工作而对别人造成的不利影响最小。

哈梅耶（Harmeyer)引用了一名心理学家对4,000名遭解雇的人员所作的研究，研究令人惊呀地表明，只有38％的人因技术不过关而被解雇，几乎2／3即62％被解雇的原因是无法协调人际关系，但大多数企业包括内部审计师协会花费了约95％的时间用于技术培训。

仅仅由于审计人员有意无意地造成了矛盾和不信任的气氛，就常常受到业务管理部门的严厉抵触，那么审计人员又何苦去形成一个可靠的审计发现呢？

五、审计人员与被审计人员关系的影响

明茨的研究提供了充分的证据，证明了在没有冲突情况下实施审计的重要性。他的研究通过两组实验性的审计来进行，一组采用冷漠的，傲慢的、一本正经的方式，另一组采用参与合作的方式。每组审计之后，他要求被查人员按审计方式来评价审计人员，比如，你认为审计人员是警察还是教师？审计完成之后，评估审计人员之后，随着时间消逝，审计的影响就知道了。参与这样研究的一位总审计长在给研究人员的报告中写道：

在"全部计审的六个月中，被查人员向公司主计长的分部经理寄去了备忘录，备忘录中记载了所采取的措施及其他内容。我们注意到被查人员对审计人员的评价和他们的回答之间有直接的关系，当审计人员得到很高的评价时，几乎所有的措施都能实行，反之亦然。因为激励员工是我们的主要目标之一，我可以说这是一个最重要的发现，也就是说，这证实了我们需要提高被查人员对审计人员的接受程度"。

研究清楚地表明，恶劣的人际关系使审计目的毁于一旦，

良好的人际关系则能促进它，研究中的二个例子充分说明了这一点：

一个例子是审计人员采用冷漠的不要求合作的态度进行一项职业和技术倾向浓重的审计，这个工作的特点是富于想象力和具有潜在益处。审计之后八个月，经营企业却并未实施审计建议，他们把审计人员所采用的方法撇在一边。

另一个例子是采用合作的方法进行审计。被审部门的主计长打电话给审计主任祝贺他，并告知经营人员对实施建议充满热情。这位审计主任坚信，不同的方式会导致不同的结果。

另一位总审计长也对一项作研究用的审计结果作了评价并提供研究，他无保留地声称：来自和谐方式下的结论要比来自冷漠方式下的结论好得多。他同时说：从他的经历来看，一种令人沮丧的现象是，从技术性角度考虑，由审计人员独自进行的审计工作在某些方面其结果优于那些采取合作态度的审计，然而，采用合作态度的审计小组的结论表明，管理部门容易采纳并实施他们的建议。他总结道：

"用另一种方式表达我们的审计结果在很大程度上依赖于我们被他人理解的程度，而不是我们如何理解自己，进一步地说，我们可以通过与被审人员打一片，与他们交流感情，通过考虑什么对他们最为有利来正面增进被理解的程度。"

富于想象力的内部审计工作的依靠其本身并不足以保证改进经营，被查人员必须实施审计建议，所以，审计人员所采用的方式与其本人的技术能力同等重要。

六、解决方法

如果审计人员即控制专家懂得强加的控制与自我控制间的不同，审计人员与被查人员的关系可能会改善。自我控制原则要求参谋小组不能充当管辖的工具，而是作为一种媒介，通过这种媒介将上层机关制定的程序传送到下层管理者和其他人员。

同时，他们还应该作为传送之所以采取程序的理由的工具，他们应该帮助管理人员实施自我控制，这项帮助包括提醒经营人员出了偏差，帮助其改正并促使他们去做。内部审计人员是中间人，他们处于最高管理控制和被控制的人们中间，作为一种有用的缓冲，他们所进行的工作可能是有效审计也可能是无效审计。

1.协商的态度

对业务人员与参谋人员、被查人员与审计人员的关系都有益的行为方式就是采用协商的态度而不是管辖的态度，如果参谋专业人员，包括内部审计人员想要成功地达到目的他们最好回经营人员证明，他们的知识和努力能为经营人员带来利益，只有不存在强制，合作才能成功。表23—3比较了传统式审计和参与式审计。

内部审计人员必须向经营管理人员强调其建设性的参与作用，还要求用不断的、创新的方法为经营人员传递信息。被审计人员恰如其分的理解是最重要的，这一点在总主计长埃尔默·B·斯塔茨(Elmer B·starts)1978年7月25日向国会委员会递交的关于《1987年监察总长法》(Instpector General Act of 1978)的说明上有论述，斯塔茨先生说道：

"我无法向您表达，需要修改文件上所提到的监察总长的职权是多么重要，这似乎是无足轻重的，但我能使你确信，分委员会在这个问题上所做的事将在随后几年内产生深远影响。我们认为文件所规定的机构名称将"为他们如何进行运行提供了方向，如果你称它们为监察总长办公室，你将发现这些办公室将来的雇员将是些有调查经历的人，将来的工作也将集中在侦破欺诈的调查上……，联邦机构所需要的是强有力的内部控制，以此来减少欺诈政府的机会……。"

2.冲突的要求

由于欺诈所导致的损失之大，对企业的影响之烈令人咋舌，所以，防止和侦查欺诈十分重要，内部审计人员有责任保持高度警惕，对可疑之处采取适当的措施，（见第22章）简而言之，内部审计人员应该象有能力的管理人员一样行事。

图表23—3

审计方法比较

传统式

传统式审计的目标是降低成本，提高效益。

强制执行程序和控制，并由内部审计师监督执行。

内部审计师制定管理经营的标准，管理人员仅仅提供经营诀窍。

内部审计师仅仅发布一些反映缺陷的报告，并将它上报最高管理部门。

针对内部审计师所揭示缺陷而作出改进。

内部审计人员必须严格遵守所有的程序和方针。

内部审计师起外部专家的作用。

参与式

参与式审计的目标是提供更好的方法，使管理人员得以降低成本，提高效益。

经营管理人员自己制定程序和控制，内部审计师信息是一个职业参谋，帮助管理人员改进控制和程序。

管理人员和内部审计师在计量标准和实施标准上意见一致。

内部审计师发布均衡反映成绩和不足的报告，报告描述了业务管理部门正在改正已发现薄弱环节的情况。

针对审计人员与被查人员同时参与制定的纠正方案作出改进。

内部审计人员审查程序和控制的相关性，可行性及其反映，建议作出适当更改，向经营管理人员及其雇员指出受控制和程序的必要性。

内部审计师作为内部参谋。

一个受尊敬的管理人员不去支持应受指责的举动，这丝毫不会减弱他受雇员赞誉的程度。我们认为当不正常行为发生时，内部审计人员指出其根源并不会使他们受到损害，如果在审计时，他们采用参与式的话。

事实上，某些内部审计机构派遣不同的内部审计小组分别进行预防性和建设性的审计，这样，那些执行固定审计职能的小组（不涉及欺诈问题），可自由地采用参与式审计，不会产生敌对关系的情况。

3.考虑审计效果

寻求合作的内部审计人员必须仔细部署他们的方式方法，他们必须认识到一定的行为效果表现在审计的三个不同步骤上：审计预测，审计实施和审计报告。

通过内部审计人员采取正确的步骤，审计预测便可顺利进行，与之相连的神秘性也将消失。审计人员可使突击审计减少到最低限度，只局限于现金、融通证券及易出错的地方。他们可以事先向被审计人员提供信息，解释审计程序及审计准备情况，他们可以向被查人员解释明确的审计结论及被查人员可能得到的益处。简瑞斯 (Jarris)讲述了在一家银行审计时采用的方法，即事先向每个银行雇员发送一份文件，该文件使各层次的雇员对内部审计人员审查哪些项目和不审查哪些项目有一个简要的了解，这样，在审计人员审查时雇员们就不会感到拘束和不自在。

进行审计时，如果询问一些人事方面问题，而不是控制方面问题，会令当事人产生一种问题较为重要的感觉。以下一些问题即是：

你做什么工作？

你的顶头上司做什么工作？

你直接领导的下属做什么工作？

在你自己的工作小组中，你工作之余最常来往的是那些人？

当你急需完成一件工作时，你会想到让谁来帮忙？

这类询问有额外的好处，它是通向了解正式组织结构以外情况的一个窗口，它显示出覆盖在正式的组织机构上的一个关系网，它不仅帮助审计人员懂得应该如何去开展工作，而且还帮助他们实际开展工作。

4.管理式观点

审计期间，内部审计人员应该采用管理方法来对待缺陷之处，他们应该舍弃非重大问题，而去寻求重要问题的原因，并同经营管理人员一起改进薄弱环节。内部审计人员

应该牢记这一点，经营人员常常有更好的处理办法。不管审计人员对改进措施有什么样的高见，很可能经营人员早已考虑过这点了，当内部审计人员在审计时采纳这些主意，根据自己的经验进行加工，并将结果作为与被查人员共同合作的结果提出来，那么与被查人员之间的关系必定会得到很大改善。

在报告阶段，对于那些所发现的薄弱环节在未与经营管理人员彻底讨论之前，不应正式上报，薄弱环节也不应过分夸大，细小的错误不应在正式报告中列示，对被查人取得的显著成就应在报告中留一席之地加以肯定。

5.调查性的审计

不是所有审计都能实行参与模式，有一些审计是属于需要直率的批评和找出问题性质的审计。尽管这样，行为方面还是要注意以下几点：

（1）如果完全可能的话，应使被查人员事先了解调查的性质和范围；

（2）应使高层管理部门支持调查，并将他们的支持传达给有关人士；

（3）在工作开始以前，约见对被查事项负责的管理人员，并同他讨论审计的范围，所需的时间及展开的工作；

（4）进行审计时要尽可能不干扰正常经营活动；

（5）如果审计工作将延长，要尽快让管理部门了解其进展；

（6）审计结束时，要让有关管理人员尽可能充分地了解审计情况。

6.遇到不友善的反抗

尽管世界是美好的，但内部审计人员无可避免地会遭

到反对。审计人员尽管采用了合理、合法的方式陈述自己的观点，但被审计人员仍会用死硬的、拒绝接受的、不信任的对立态度来抗争，只要他们是人，这种事情就难免，他们把意愿深藏在心中，不愿开诚布公，这里没有一把万能钥匙能开启，下面这些建议可供参考：

（1）选择恰当的时间。当老板发火、疲惫、心烦意乱时不必企图使其恢复理性；

（2）永远不要采取僵硬姿态，这样的结果只能是一无所获；

（3）不要依赖逻辑，逻辑对顽固之人无能为力，如果逻辑能对其起作用，他就不成其为顽固的人了；

（4）做事要留有余地。永远不要论到无法体面退却的境地；

（5）不要施加压力，要善于说服；

（6）初始时，找一个共同点。对抗是无用的，一致才是坦诚的开始，审计人员与被查人员总要有某些东西是一致的，即使你还不赞同它，你也要试试；

（7）访问被查人，倾听他们的陈述，理解他们的观点，同时要开阔自己的思想；

（8）作出积极的努力，设身处地为他们着想，真诚地理解他们；

（9）当你理解了他们的立场，当你设身处地为他们着想之后，让他们感到你要他们接受的观点正是他们想要接受的观点，帮助他们走向正轨。这就是对顽固的人应采取的做法。

当所有一切都行不通，当缺陷和弱点十分严重，当风险很大，而正确的方法得不到实施，此时，内部审计人员就

有责任把问题反映给上级部门，对企业有潜在危险的定时爆炸必须来排除，但最好是先试行劝说，因为内部审计人员日后还将再次回来解决这类问题。

七、注意倾听

审计（audit)这个词来源于拉丁文auecitug，意思是"听"，最初是指司法检查时听取主诉，后来又发展为帐目的官方检查即通过核对和引述词来核实帐目，帐目最初是口述的，后来审计实务日趋偏重于书面记录形式，而降低了口头证据的作用。

历史在发展。在经营审计中，不仅强调人的重要，也强调凭证的重要，审计人员已成为分析、比较、评估书面文字和数字的行家里手，但对口述的文字却未能做到那样。这不是他们的错，对于倾听这门艺术，几乎无人作书面总结，受过这方面训练的人也极少。尼考尔斯（Nichols）就这个问题作了12个月的研究后披露所发表的3000项科学和实验研究都是有关阅读的，仅有一项是有关倾听的。

研究表明倾听的重要性很大。俄亥俄大学的保罗·伦肯(Paul Rankin）在1927年进行了一项先驱性的研究，他想找出人们醒着的时候有多少时间花在交流上。他要求65个白领人员连续2个月对他们所有醒着的白天活动每隔15分钟作一次记录，结果他发现醒着的有意识的时间里，有20%花在交流上，其中9%花在书写上，16%花在阅读上，30%花在谈话上，45%花在倾听上。

大多数学校主要是教学生阅读，写作和算术，很少教学生倾听，但这正是我们在二分之一清醒时间里所从事的事，

这里的明显问题是“为什么”？由于缺乏正规的倾听训练才导致了这个问题吗？

回答是肯定的。哥伦比亚大学教授哈里·琼斯（Harry Jones)通过试验证明，我们对刚听到的内容只能回忆出50%，二周后，我们仅能回忆出25%。这对我们所有的人提出一个问题，这个问题对内部审计人员尤为重要，因为内部审计人员主要通过倾听来获取对经营业务的了解。

一条销售谚语也说明了这个道理：“愚蠢的推销员利用理由向我兜售，聪明的推销员利用我自己向我兜售。”聪明的推销员或者内部审计人员应该知道我自己的理由。关键一点是倾听而不是讲话。

内部审计人员的倾听能力与核实、比较、评价能力同等重要。确实，倾听能力可用于积极的，专心致志的倾听，然而，内部审计人员首先要了解阻碍良好倾听的各种障碍，会妨碍对所听内容的理解的各种坏习惯。

尼考尔斯博士在明尼苏达大学进行了一项研究，研究鉴别出十个倾听方面的坏习惯，在密歇根州立大学和科罗拉多的其他研究证实了他的发现，下面列示一些内部审计人员应特别注意的倾听方面的坏习惯：

1.对讲述者的谈话妄加评论

为了他们的工作，内部审计人员应该多听，不管讲话人多么迟钝，他的言谈多么离题，多么词不达意或违反标准英语，你都应该听下去，说不定众多无价值的废话中可能有一些正是有效审计所需要的核心内容的。

2.过激行为

在没有完全理解之前不要下评论，内部审计人员举止上的批评性促使他们去评论和反驳，但如果一味想驳斥就无所

谓倾听，更无从理解。

3.只听事实

无能的听讲人企图把论证中心思想的事实一古脑儿地吸收下来，在拼命地记忆事实时，忽略了核心的概念——这些事实所表明的意思。优秀的听讲人则抓住中心思想，因为依附于某些线索的事实往往与中心思想有联系。

4.试图记下每件事

大多数无能的听讲人企图把讲话人说的每件事都记下来，而优秀的听讲人则寻找重要前提来记录，空出时间来听讲话人如何论证这些道理。

5.听与讲的人之间言词充满感情

充满感情的言词对听讲人来说可能会产生极大的影响，听话人会以为讲话人已和盘托出。积极的倾听能克服这种倾向，把注意力集中在怨愤的言词上而不是听讲话人的文过饰非。

6.讲话速度与思维速度之间的差别所造成的浪费

人们一般每分钟可讲125个字，但思维的速度一分钟轻而易举地可达400个字，对受过大学教育的人来说，思维的速度可超过一分钟800个字。大多数内部审计师受过大学教育或者具有同等学历。如果听讲人心不在焉地听讲话人的叙述，这种差别可能成为一种不利条件。这样，重要的信息会被遗漏。如何将这项“不利条件”转变为“有利条件”呢？下面介绍三种集中思想的方法：

（1）预测讲话人下一个话题

在思维上超越讲话人，猜测讲话人下面要讲的内容，并将你的猜测与之相比较，这样效果就会加强，最早的学习法则之一就是将一个事实或观点与另一个相比较。

（2）辨明证据

接受讲话人的观点不能视表面现象来定，因为所声称的观点并不能证明它们是正确的，观点必须用事实来佐证。时间差异正好可用来鉴别事实。

（3）在你听讲时不时地作出概括

好的听讲人会专注地倾听四、五分钟，然后作飞快的思考，在这间隙中，听讲人用10秒钟时间来概括刚才听到的内容，经过几次概括，听讲人的理解能力和回忆能力均会有所提高。

八、参与式审计

当人们感到彼此利益与共，目标一致时，他们就愿意互相支持。当经营人员参与制定预算时，他们对预算的对抗就较少。当人们参与制定某些目标时，他们对实现目标的工作热情也更高。当参谋人员是作为助手而不是行使控制时，业务人员对他们也更和善。

内部审计也同样，当审计人员与被查人在合作与自我评价的气氛下共同工作时，恐惧、怀疑、神秘之感也荡然无存。

明茨主张用建立一个工作关系网的方法，使被查人觉得是真正参与审计工作并对此感兴趣，他特别建议道：

"举个例子，真正实施参与式审计应该做这么几件事：①在检查开始时就对被查人采取信任的态度，与他讨论审查计划，审查目标和采用审查方法的理由；②征求被查人的意见并寻求帮助；③及时与当事人讨论审查发现的问题，积极取得他们的支持来寻求恰当的解决方法；④向被查人提供期中审计结果，以便在正式报告发布之前可以采取措施作出更

正；⑤在向下一阶段发展之前，与各有关的当事人一起共同评述审计报告，仔细考虑他们的修改建议。如果审计人员不同意他们的建议，要解释其原因，并提出自己的合理观点，说服他们接受。」

明茨指出在实施审计时，建立审计师与被查人之间的良好关系是一个基础。然而，我们认为，真正的参与审计是指经营人员参加对自己进行的审计。内部审计师则在指导审计，因为最终的审计意见是由审计人员提出的。审计人员的指导对于保证审计结论的独立性与客观性是必不可少的。在这种框架中，实施参与审计要求有一个有效的计划，包括与被查人员一起收集信息，鉴别缺陷，更正错误，只有这样参与才能做到，而且能做好。

一位公司总经理要求对研究和开发活动进行审计。审计人员审查了研究和开发活动的方法，访问了其他部门和公司的科学家及工程师，最后审计人员制定了一套标准，如果符合标准的话，则能证明研究和开发活动是以职业的有条理的方式进行的。

这类标准有30条左右，下面摘取两条：

a、确认研究和开发活动的技术要求，负责该项工作的人员应该具备必要的知识和技术。

b、应该向管理人员提供充分的财务控制制度，以便在所定的预算计划范围内帮供他们完成目标。

一旦建立了标准，审计人员与被查人员接触，要使被查人员确信建立工作小组共同工作的可取性，这样被查人会贡献出他们的技术知识，而审计人奉献出他们的组织和管理知识。

然后，被查人就30条标准的每一条收集相关和有用的信

息，信息可就以下几个方面进行积累：程序、指令、工作指南、统计数字、工作说明、雇员简历等等。按照原先协议，由审计人员核实所得的信息，并进行他们认为必要的独立检查。

在收集信息过程中，被查人会发现有些地方背离了公认的标准，此时，不经督促，他们会提出纠正措施。这样，在审计工作完成之前，大多数薄弱环节已得到加固，大多数偏差也得到改正。被查人与审计人在融洽的气氛中实现了共同的目标，参与审计也就得以完成。

随着企业体系的越来越复杂，随着内部审计范围的不断扩大（审计工作包括了企业经营的所有方面），参与式审计可能成为惯例而不是例外。在对错综复杂的技术性活动进行彻底审计时，被查人的技术专长和审计人员的管理专长相结合是一种唯一有效的方法。

九、审计关系中的特殊问题

内部审计人员既受各种利益冲突力量的掣肘又必须履行职责，二者看起来很难调和。

内部审计人员对委派他们的管理部门负责但又必须评价管理部门的工作，同时接受该管理部门的酬金，他们还有责任及时向董事会的审计委员会反映在评价管理部门工作时所发现的严重弱点。

他们将知道要成为业务经理的解决问题的参与者，并帮助企业管理部门改善经营。同时他们又作为企业的监督人，应该对管理部门的失效、无能甚至舞弊保持敏锐的嗅觉。

他们被要求在共同组成的审计小组中与经营管理者一

起工作，然而，却要求他们向上层管理部门报告被查企业的缺陷之处。

对审计人员的忠诚与职责所提出的相对立的要求可能会导致"审计精神分裂症"。解决方法可能并不简单，但为了审计人员的工作能在最小的摩擦下进行，必须去寻找这种方法。

1.管部门和理董事会

1978年，"内部审计职业实务准则"宣称，内部审计是"企业组织中一种独立的评价活动，它通过检查、评价企业的活动来向企业提供服务。"这与较早的"职责公告说明书"中关于"审计是向管理部门提供服务"的论点不同。这种变化赋予了内部审计人员一项新的职责，即要同时对管理部门和董事会双方负责。

在早年这种差别也许并不大，但近来对董事会的压力迫使他们正视这种责任，他们原来对这种责任是不屑一顾的。美国证券交易委员会在1972年建议，所有股票公开上市的公司均应设立包括外聘董事参加的审计委员会。因此，对于某些曾是管理部门唯一特权的某些事项，现在他们已无缘涉足。比如，许多审计委员会检查内部和外部审计工作的范围及内部审计报告的内容。他们感兴趣的是审查内部会计控制和经营控制的情况,委员会尤为关注的是内部控制上的缺点。《1977年美国国外反贿赂法》指出健全的内部控制是审计委员会最紧迫的责任。

确实，这些建议可能成为强制性要求。1977年4月，证券交易委员会和基勒恩房地产公司的官司中，美国地区法院宣布的判决和颁布的决议如下所示：

董事会大多数成员不能作为基勒恩公司的雇员；

董事会的审计委员会中应有外聘董事；

审计委员会参与内部控制和改良，改良建议可由独立的审计师和内部参谋共同提出；

委员会一年至少二次会见公司的财务人员，与他们讨论生效的内部会计和审计程序范围，以及讨论由独立会计师和内部参谋作出的建议被贯彻的程度。

最后两个问题本来是管理部门所关注的问题。如将它们提交董事会，通常应得到负责的批准。它们仍是各层次管理人员关心的问题，但管理人员现在不得不与非管理部门的董事们共同行使对它们的审查，这对高层管理部门的许多人来说都是件不愉快的事。

内部审计人员与审计委员会往往存在一种"虚线"的报告关系，内部审计师是监督人，他可能比任何人更了解公司的经营情况，与审计委员会联系不受限制，他可以不经高级管理部门同意，私自向委员会提出报告。

这使得内部审计师成为中间人，要对管理部门和董事会双方负责，然而他们的工资却由管理部门支付，他们如何去履行对双方的责职，同时又保持他们的职位和圣洁呢？答案不是简单的，但却是有的，它涉及到审计师的地位、职业特性和公证。

2.审计人员的地位

为了让经营人员理解内部审计师的权力和职责，应该特别地明文规定，应由总经理宣布其特权，并经董事会同意。

"内部审计职业实务准则"起草人充分意识到内部审计师可能陷入的窘境。他们认识到，如果不加以充分的保护，只要审计人员向审计委员会递交的报告会令总经理不愉快，内部审计主任就会陷入困境之中。"准则"110条指出：内部审

计师的审计必须独立于其审查的活动。他们应该对企业中具有足够权力促其独立的企业官员负责，他们应能直接向董事会反映情况，董事会应该对任命或罢免内部审计部门的负责人予以认可。（见第16章）

3.职业特性

内部审计师应该反映出职业人员的相同姿态——遵循职业道德规则，如同讲职业道德的律师和医生一样，既不能违法也不能欺骗委托人或病人。

内部审计人员应信守自身的道德规范，这种规范要求内部审计职业人士有义务忠诚、客观、勤奋地行使职责。他不应该故意地参与违法或不正确的行动。在审计报告中，他们应该揭露他们所知道的所有重要事实，如果不加以揭露，就可能歪曲被查企业的经营结果，隐瞒非法行为。在他们的职业实践中，他们应该牢记职责，信守称职、道德、维护尊严等标准。

这是每个职业人员都要肩负的沉重担子，当管理人员和董事会意识到职业界的这些要求之后，职业审计师的工作就容易开展了。

4.公正

内部审计人员必须对总经理开诚布公，总经理也不应对董事会收到的报告惊惶失措，除非总经理自己做了坏事。除了存在欺诈之外，让总经理事先了解情况是一种礼貌，如果不是纯粹为了本身的利益，总经理可能不会因为在董事会面前露丑而被罢职。但是，如果你事先让总经理知道情况，将他或她的观点及建议的方法负责地转告董事会，那么刺痛将会减轻许多。

解除困境的答案是三方面的：一是通过说明内部审计师

地位和确立的章程，让人们了解他们在企业中的有力地位，二是让管理界了解内部审计人员是有职业道德规范制约的，三是审计人员对所有当事人应持公正不二的态度。

5.合作者和监督人

近年来，内部审计职业一直在强调公开公正地处理人际关系的重要性。目前，审计人与被查人的关系还反映了某些基本的冲突和对抗，这种态度限制了审计人员帮助全面实现企业目标的能力。

许多高级管理人将内部审计人员的作用不仅看成是侦查错误，他们视内部审计人员为解决问题小组的一个部分，即与经营管理人员并肩工作，纠正弱点和缺陷。但是，高级管理人也想得到内部审计人员的防护作用。内部审计师应该确信，企业的制度得到适当的控制和防护。"准则"要求内部审计人员对故意做坏事、错误、遗漏、无效、浪费和利益冲突保持高度警觉。进一步来说，当内部审计师怀疑存在问题时，应该向企业有关部门报告。内部审计人员确实起着监督人的作用，他应该意识到管理人员舞弊的危害性。

没有一个内部审计师会如此天真地认为，每一个管理人员都是诚实无欺的典范。通常经营管理人员自己编制的经营报告是为自己所用的，而不是经营情况的精确反映，已经知道有些管理人员，包括居于高位的人士，在他们从事的交易中扮演了不光彩的角色。

困境是麻烦的，但也很明确。行为学家告诫我们改善参谋人员与业务人员的关系。但是，审计人员还是有责任去揭示弊端，发现错误。内部审计人员应该一再对照公司中的章程、"准则"的要求及其职业特性。

章程必须允许内部审计人员可以自由接近公司中的所有

人、记录、制度和设施。这是指接近，而不是怀疑。在没有不端行为的征兆时，第一次接近或接触以及初步的调查均需公开、坦诚地进行，其目的是为了收集信息。特别是深奥的活动，内部审计人员需要业务经理及其下属人员的帮忙，以熟悉所制定的目标、控制和标准。如果劝告无效。审计师可以继续充当其解决问题合作者的作用，并以此方式完成审计。

如果不尽理想，该怎么办？如果出现了存在不恰当行为的征兆，该怎么办？内部审计师应遵循准则的要求，尽管他们对出现舞弊并无责任，但他们应该对通过征兆所反映的坏事保持警觉，不同情况采取的步骤是不同的，实际情况将指明以后的处理方案。下面列示一些建议：

寻找或建立预算和统计的标准，调查所有重要偏差；

使用数量和分析技术（时间系列分析、回归和相关分析、随机抽样），以发现重要的异常行为。如同黑暗中的灯光，应确定一些标准指引正确的方向，诸如：所使用的空间，所需要的时间，重量的限制工资和产出比较；

将业绩与行业标准以及企业中其他可比利润中心的业绩相比较；

确认关键性的处理指示器：已实现的损失，供电区的非常损失，装配线上的返工，制造中的废料，买卖业务中的毛利测试；

不仅需仔细分析没有达到标准的业绩，而且要分析看上去太好的业绩。

如果指标表明有异常行为，那么，内部审计人员除了按“准则”行事之外，别无选择。该准则为必要的职业审慎。

如果内部审计人员怀疑存在问题，就应通知企业的有

关部门，内部审计人员可根据当时情况建议任何必要的调查，此后，审计人员应务使内部审计部门的职责得以实现。

当高层管理部门意识到问题，并着手处理时，内部审计人员应该等待一个恰当的时候，确信问题得到了纠正，而不应迫不及待地通知董事会或者不合时宜地要求高层管理人员应该如何做。每个公司都有自己的问题；内部审计人员不应一看到问题就大惊小怪。

但是如果管理部门不是及时地注意他们的问题，那么审计人员就有必要采取进一步的行动。内部审计人员一注意到沃德·本斯（Ward Burn）所说的话：内部审计师应该有毅力。即使捅到最高部门，也要坚强地顶住压力。这里的最高部门依情况而定，可以是总经理或董事会的审计委员会。懂得向谁报告或什么时候报告，要求有职业经验。同样，排除困境需要有地位，明确的章程，职业化行为和对一切的公允无欺。

6.业务经理和他们的上级

对被查人员有人道主义行为，不仅仅因为内部审计人员是人，而是要创造一种信任和平等对待的气氛。

但平等对待并不等于掩盖真相，不管与管理人的关系如何地好，不管管理人个人多么有能力，其车间中的重大缺陷仍是缺陷，所以，应该把它提出来加以冷静地评判，一直到更正为止。

当内部审计人员一方面看到工作勤勉的应付帐款经理乐于助人，并且与之关系良好；另一方面，审计人员也看到了一系列无法接受的重大的重复付款事项，此时会发生什么情况呢？这取决于内部审计师如何处置这种情况了。额外支付可能引起混乱，或者，它们可为审计人和被审计人创造机会去

大干一番，然后对被查人的上级说一声："我们已解决好了。"

这种关系，必须在早期建立并小心地加以维持，它开始于最初的会计上。它指明了内部审计人员工作的方法：公正和客观。比如，审计人员可以这样说：

"我将使审计过程公开，并且独立于董事会。只要不存在欺诈（因为欺诈会败坏一切），你们将及时了解我所发现的一切问题，包括好的和坏的。如果我和我的助手提出一些较小的偏差或偶然地人为错误，我们会向造成错误的当事人提出而不会急于作出报告。但是，我们也应正视经营良好的企业中的重大偏差，如果不纠正它们就会妨碍企业的经营，此时我们必须作出报告。我的章程，我的职业规范要求我向我认为应该知道这些情况的人报告和讨论。我将为你做以下的事：你们将首先了解一切，无论你们有何想法，我们都会与你进行讨论，我们将向你们展示收集的所有证据。如果你们愿意，我们也可以出示工作底稿，我们可以共同寻找其原因。"

"我们将共同探寻错误的影响，包括实际的和潜在的。我将就我的经验提出建议，即如何改正错误和解决问题。当然改正措施是你们的事而不是我的事。如果我得到有关采取措施的证据或措施可望完成的日期，我将向你们的上级强调这一点，但不会在报告中言过其实。我还能更公正吗？我能不能继续开展工作了呢？"

大多数业务经理欢迎这种公开和真诚的态度，即使内部审计人员把错误反映给上级，也不会给解决问题的合作关系以致命的打击。但遗憾的是，内部审计人员常常遇到一些经理并不响应他们提议的管理人员与审计人员之间的工作关

系。一旦碰到这类管理人员，内部审计师应坚持职业特性。

内部审计人员必须扪心自问，"作为审计师，其基本目标是什么"？答案很明确："审计"。审计师不应在这一点上畏缩不前。内部审计人员可以伸出橄榄枝（以示和解）。但如果审计工作受阻，回答是很清楚的。审计师还是应该进行现场审计工作，寻找缺陷，还是应该与有关人员讨论，还是应该在审计报告中反映重大的发现问题。

内部审计是管理的延伸。最高管理当局希望内部审计人员如何行事呢？他们大多希望内部审计人员象他们那样：表扬优秀的管理者和雇员，把犯错误的人引上正路，惩罚顽固不化的坏人。与坏人不存在解决问题的合作关系。

如果所有的管理人员都知道他们能够期望什么，审计结果就不会令人惊讶。出现不必要的惊讶说明存在不公正。应该公正地对待业务经理，但他们无权在光天化日之下隐藏缺陷。内部审计人员一定要借助他们的章程、"职责公告"和"内部审计职业实务准则"来揭露隐患。

内部审计师应有两手准备，他们应该公开和公正对待业务经理，也应该揭露和帮助消除舞弊和错误。他们应该找出经营上的缺陷之处，同时帮助管理人员改正不足，以使上级不致因审计结论而对下属作出不合理的惩罚。

十、小　　结

研究证实了内部审计人员长期来已认识到的事实，即他们不是业务人员最密切的朋友，这来自参谋人员与业务人员的内在冲突以及内部审计人员进行审计时常常采用的方法。

研究还表明，有效果的审计与无效果的审计的差别常常

取决于被查人对审计人的态度。因为审计人员自身引起了敌对情绪，使那些具有重大审计发现的，良好的审计不会带来纠正行动。采用参与式审计的内部审计人员，比那些未采用参与式审计的审计人员更可能达到他们的审计目的。

内部审计人员常常觉得自己处于中间人的位置，他们受到多种因素的影响，如经营管理部门和董事会之间的冲突，他们既要照顾管理人员的感情，又要报告严重的缺陷，对于经营管理人员的严重错误，他们有责任上报最高管理部门。解决这种窘境的答案并不简单。有一系列方法可以使之缓解，即给予内部审计人员在企业的中恰当地位，确认他们的职业特点，采用开诚布公的审计方法等等。

第二十四章　与外部审计师的关系

一、引　　言

外部审计师与内部审计师具有不同的目的，但都运用相似的方法来达到这些目的，外部审计师对其顾客财务报表的公正性表示其独立的专家意见，他们服务于众多的经济实体，他们的意见为管理者、董事、股东、贷款人和政府所用，内部审计师服务于某一经济实体，衡量和评价其经营活动。外部审计师通常将其审计范围限于财务记录和会计领域，内部审计师审计范围较广，他们审查某一组织的任何记录、活动和任何领域。

早先，内部审计师的工作与外部审计师的工作是平行的。现在，内部审计重点在于企业经营活动，因而扩大了其审计范围，即：衡量企业现存制度的有效性；评估所有经营活动的效益性和经济性；评价经营业绩。这一新的重点对于现代内部审计师实现其使命即同时服务于高层管理者和董事会是必要的，该使命具有双重职能，保护企业资产和为改进经营提供建设性建议，内部审计师关注企业一切形式的经营薄弱之处，从而使企业的经营活动达到其目标。

外部审计师的使命主要是提供一个独立的审计意见，为了这个目的，他们所关注的仅仅是对提出这一意见有重要影响的那些事件。

内部审计师和外部审计师往往是互为补充、相互支持

的，他们都关注内部控制。外部审计师关注内部会计控制，内部审计师则关注整个内部控制制度，包括内部会计控制。同样，两者关注的深度是不同的，内部审计师主要关注控制制度的适当和有效，而这对于外部审计师来说，则是第二位的，外部审计师对内部控制感兴趣，因为内部控制影响他们对于交易进行实质性测试的程度，但内部控制对于他们的首要任务，即对财务报表提供一个意见，则是次要的。如果内部控制较差，外部审计师可能不得不增加其实质性测试的数量，而内部审计师则会建议改进控制并督促其实施。这并不是说外部审计师不会作出相似的建议，这只表明，这种建议对于外部审计师来说是第二位的。

二、协调的重要性

两种审计都不能相互替代，两种审计又是密切相关的，因此，协调对于减少重复和叠盖是必不可少的。

对于协调的急迫性与日俱增，现代企业日趋复杂，财务报告准则使进行财务审计的时间增加。通货膨胀趋势又增加了会计师事务所的人工成本，费用相应上升，但这并未与管理同步。

成本的上升并非是进行协调的唯一理由。美国1977年颁布的《外国反贿赂法》具有严厉的条款要求企业保证合适的内部会计控制制度，违反上述法规所给予的惩罚促使内外审计共同努力以遵守法规。

独立会计公司的先进技术结合内部审计师的专门技术再加上对于企业的内部知识，能提供使管理者和董事会满意的结果。

布瑞克和巴雷特对内部审计师协会所作的一次研究，对外部审计师与内部审计师的关系进行了评价。在研究过程中，他们向财务总管、总经理和审计委员会主席提出了一些问题，问题包括他们对于目前内部审计在以下两方面执行情况的看法：其一是保证健全的内部财务控制，其二是协助外部审计师，并要求对这些问题的回答者将他们的答复分别按1至5级进行排列，1表示最差，5表示最好，3.1至3.9表示较好，4.0至5.0表示很好，由财务总管、总经理和审计委员会主席所作评价的排列列示如下：

内部审计	目前的评价			最高的评价		
	财务总管	总经理	主席	财务总管	总经理	主席
1.保证健全内部财务控制	4.3	4.4	4.4	4.8	4.7	4.7
2.协助外部审计师	3.5	3.8	3.9	3.8	4.0	4.0

很明显，几乎一致肯定了内部审计在保证内部控制中的作用，同时，经理和审计委员会主席对于内部审计师与外部审计师的配合方面也给予了相当的肯定。

三、协调的先决条件

内部审计师和外部审计师之间的合作是十分必要的，外部审计师需要利用内部审计师的工作结果，但有一定的限制和先决条件，这些内容反映在美国注册会计师协会于1975年12月发布的第9号审计准则公告中。第9号公告取代了美国

注册会计师协会第1号审计准则公告的第320.74节。

公告以否定的言词开头："内部审计师的工作不能替代外部审计师的工作。"这一断然的否定对于那些来自会计师事务所以及那些与外部审计师一样经过良好培训、具有经验和继续进行财务审计的内部审计师来说感到不可理解。第9号公告接着表述，外部审计师在决定其审计过程的性质、时间和程度时，应当考虑内部审计师的工作程序。

如果外部审计师认为内部审计师的工作可能对其审计程序有所影响，第9号公告指出，外部审计师应当考虑内部审计师的能力和客观性并评价其工作。

在考虑内部审计师的能力时，外部审计师必须了解内部审计师的资格以及其客户聘用、培训和监督内部审计师的情况，对于客观性问题，外部审计师应考虑以下两点：

第一，内部审计师向哪一级管理部门报告其工作，第二，内部审计师在行政上向哪一级管理报告其工作，第9号公告认为，这通常能说明内部审计师独立进行其工作的程度。内部审计师报告的管理层次越高，其客观性的可靠程度也就越大，例如勃林克、巴雷特曾对外部审计师作过一次调查，就内部审计师分别向财务总管，总经理和审计委员会主席报告其工作谈谈他们的满意程度，调查结果如下（1表示最不满意，5表示最满意）

对于内部审计师报告的满意程度

	向财务总管报告	向总经理报告	向主席报告
外部审计师的意见	2.9	3.9	4.9

很明显，较多的外部审计师希望内部审计师向审计委员会主席报告，然而，不管是审计委员会主席或是内部审计师

对此结果却无多大热忱，审计委员会主席对此的评分为3.7，内部审计师给予的评分为3.6，勃林克和巴雷特将审计委员会的态度归咎为其不愿意承担直接监督内部审计师活动的责任，而将内部审计师的态度归咎为向审计委员会主席报告会疏远他们同企业管理者的关系，因而使日常工作难以进行。

对于评价内部审计师的工作，第9号公告要求外部审计师测试其审计工作的全部文件，包括工作范围、审计规划和工作底稿的适宜性，所作结论的正确性以及工作报告与其实际工作结果的一致性。

第9号公告指出，外部审计师欲借助内部审计师的工作，应当于开始接受审计时就通知内部审计师他们所需要的报告及工作底稿并测定内部审计师的规划。如果外部审计师决定利用内部审计师的工作结果，第9号公告指出，外部审计师必须考虑内部审计师的能力和客观性，并监督和测试其工作的适宜与否。

关于外部审计师对内部审计师工作的判断，第9号公告强调，只要内部审计师的工作影响外部审计师对于财务报表的报告，判断必须由外部审计师自己作出。

上面展示了第9号公告中有关外部审计师和内部审计师的论述，如果外部审计师和内部审计师相互尊重彼此的能力和客观性，实际工作中，第9号公告所提出的那些严厉的要求会得到缓和。确实，随着内部审计作为一种独立职业出现，内部审计师正分担着一部分外部审计师的工作，而不象第9号公告的严厉措词那样。

四、评价内部审计的能力和客观性

在外部审计师借助内部审计师的工作之前，首先对他们工作和状况进行评价是适当的，出色的内部审计师有足够理由使外部审计师相信他们的专业能力，也只有在这种情况下，经理人员和审计委员会主席之间的良好合作才可能出现。

因此，内部审计师应当向外部审计师显示，他们能够符合审计职业资格的准则、独立性准则和专业能力准则。这些准则解释如下：

1.资格

内部审计部门应当具有或获得一定的知识、技术和训练以开展其审计工作。内部审计师大量工作是与财务记录和财务报告打交道，因此他们必须精通会计原则和会计技术，他们应当能够将财务和会计知识应用于可能碰到的各种情况，而不需过多地求助于其他技术援助。为协调内部审计师与外部审计师的工作，内部审计组织应当具备下列条件：

工作说明书应当确定内部审计人员的任务和责任。

内部审计师应符合规定的教育和审计经历标准。

内部审计师应在职业团体内表现积极。

给予定期的培训以使内部审计师及时了解当前企业、公司、会计和审计的发展状况。

新聘用的内部审计师应当参加正式的、有指导的实地培训。

相当比率的内部审计人员应是执业内部审计师、执业会计师或特许会计师。

至少一名内部审计师具有在会计师事务所工作的经历。

内部审计师应具有公认审计准则的知识并能应用公认审计准则。

根据一定标准定期检查内部审计师的业绩以评价他们的成绩和不足。

2.独立性

内部审计师应具有实际的独立性，允许他们自由地和客观地开展其工作，独立性允许内部审计师提交无偏倚的、无倾向性的判断，这是正确进行审计的基本要求，独立性的取得有赖于内部审计组织的地位和客观性。内部审计部门的组织地位应是以允许其履行审计责任。客观性意味着，看待事件必须纯粹基于实际，而不受个人感情、倾向、意见或兴趣的影响。客观性要求内部审计师对其工作成果具有真诚的信念并确信不存在重大的妥协成分，内部审计师对有关审计事项的判断不应受他人的制约。就独立性而言，内部审计师应当符合以下特殊标准：

内部审计部门负责人对企业中的某一独立部门负责。

内部审计负责人应能容易接近董事会。

内部审计部门的目的、权限和责任应用正式的书面文件(或图表)制定，确定内部审计在企业中的地位，有权接触与审计有关的记录、人员和财物，并确定内部审计活动的范围。

审计发现的问题和建议应由上级管理部门审阅，而不应由被审对象的管理部门审阅。

审计报告应递交给高层经理。

3.能力

内部审计师应有能力制定规划和执行审计任务，当然要经过上级审查和批准。内部审计师应能编制正规的审计计划，确定审计工作的目的和范围，并能收集、分析、解释和汇编

信息以作为其审计结果的依据，他们应能有效地反映其审计工作的结果并澄清是否对审计报告中发现的问题采取了恰当的措施。他们应当符合以下具体准则。

审计人员在开始审计项目前应确切地了解被审对象的实际情况。

内部审计人员的审计工作从其计划制定直至结束都应受到监督。

包括评价业务和控制程序的全部审计工作，都应汇编在审计工作底稿中。

工作底稿还应包括已采取后续行动和对所发现的问题作出处理的确切证据。

审计报告应辅以具有充分的、足够的和相关的证据作为依据的工作底稿。

工作底稿应保留一个恰当的时间或依照协议或法定要求的时间。

上述资格、独立性、能力等准则在内部审计实务准则中基本上都已阐明，坚持这些准则并结合某些专门应用于财务审计的准则应符合第 9 号公告关于协调内部审计师与外部审计师工作的要求。

内部审计师和外部审计师之间协调的幅度变化很大。

内部审计委员会1978年关于内部审计的研究报告发现，对于如何在内部审计师和外部审计师之间取得协调，没有一致的意见。

协调类型	绝对数	百分率#
外部审计师定期收到内部审计师所展现问题的报告	234	82%
外部审计师定期会见内部审计师	247	87%
讨论内部审计范围	214	75%
检查内部审计发现的问题	174	61%
讨论内部审计组织	108	38%

#按284个公司计算

在某些公司，内部审计师和外部审计师之间的关系由公司政策规定并规定了具体步骤，下面是一些规定的步骤：

讨论审计计划和时间安排以避免冲突和工作的重复。

安排审阅外部审计师最后一次审查的工作底稿的时间和讨论预期的审计范围。

将审计报告分发给外部审计师并能根据要求随时提供内部审计工作底稿。

定期会见外部审计师，讨论审计过程中与内部审计有关的事项和交换其他有关信息。

在某一公司，内部审计部门被授予决定外部审计的很大权力。

内部审计负责所有地点的审计计划。

内部审计批准所有审计预算，但未得到公司主计长的批准，不能代表公司签订任何合约。

内部审计可在审计费用支付前，批准所有的审计费用。

内部审计负责协调各审计公司。

公司与任何外部审计公司之间的联系必须通过内部审计。

内部审计师可以在外部审计师依靠自己难以取得信息时提供这些信息。外部审计师能够积累资料，但却难以较深地了解内部审计师所掌握的有关制度和企业组织的内容，获取上述信息的成本可由于与内部审计人员的适当的合作而降低。

协调必须建筑在相互尊重和坦诚的基础上，彼此都应认为对方具有同自己相等能力的专长并彼此尊重对方的独立性，同时，内部审计人员不应借口企业管理者的命令而离开，使外部审计师处于单独，无助的工作状况。

信任是合作的关键，双方都不应互施诡计，双方都不应羞于或不愿承认不能胜任某一特殊工作，只要具有相互尊重和信任，双方就能成功地架起合作的桥梁，下面是一些有助于合作的做法：

彼此在一开始就意识到各自的计划需要密切协作，但内部审计员人必须接受可能会有一些他们感到意外的情况，外部审计师有权保持一部分他们的审计特色。如果双方理解这一特点，即使出现一些意外情况，也不致危害双方的有益联系。

双方审计人员在审计过程的自始至终应保持联系，双方都应告诉对方有关会计和审计的进展情况，当然，外部审计师应当了解企业重要的会计决策。

外部审计师应随时了解可能影响内部审计人员资格、独立性和能力的各种情况。

客户的内部会计控制制度是外部审计师的基点，外部审计师必须相信他们得到的关于内部控制制度的信息是可靠的，无倾向性的。因此，有人建议，内部审计师应填制外部审计师有关内部控制的问卷，内部审计师必须将问卷看作是

一个专业实践，外部审计师测试内部审计师提供给他们的信息以作出独立判断，提出独立意见。这种形式的合作形成了“共同使用者”文件，它包括内部控制问卷、流程图、审计计划、薄弱环节和纠正办法的记录等。

双方都能利用相同或相似的统计抽样技术和计算机软件，旨在抽取统计样本和计算统计结果。

内部和外部审计师应当利用他们的计算机应用知识，了解企业的计算机系统，确信正确的信息已输入计算机，并经计算机作出正确处理，计算机输出的信息也被正确控制和保管，计算机的硬件和软件都是安全可靠的。

外部审计师对内部审计师的作用表现如下：提供企业外部人员的观点；提供关于当前会计和财务审计方面的进展情况；支持内部审计提出的建议；支持内部审计师关于提高其在企业中的地位以保证独立性的要求。

内部审计师对外部审计的作用表现如下：交换观点和随时提供企业的变化情况，陪同巡视企业，解释操作过程和程序，提供审计活动简况和发现的问题，以及参与年终审计。

五、合作的条件

合作的条件有两种形式：强制性的和个人的。

强制性的条件包括在要求独立性等外部审计师的一般标准和有关进行监督的程度等现场操作准则内，因此，外部审计师不允许将这部分工作交内部审计师进行。

这样的工作如：

询征应收帐款。

实地检查存货的主要存放地。

检查公司会议记录。

评价内部控制。

核实主要帐户余额。

核实长期债务，包括询证和符合性检查。

提供专业性判断，如确定坏帐准备和冷背存货准备的适当性和揭示或有负债的考虑。

个人的条件包括相互尊重、相互理解各自的作用和坚持职业性惯例。

有些外部审计师不重视与内部审计师的关系而且看不起他们，他们没有意识到现代内部审计已是一门具有本身特色的学科而不是外部学科的小弟弟，那样的态度滋长了不满情绪并破坏了合作。

接触较差或较少同样会妨碍合作，例如，某些外部审计师向客户经理发出"致管理当局信函"前不和内部审计师进行讨论，这些信函指出企业制度中的薄弱环节，如果在发信前首先与内部审计师联系，内部审计人员就会提出信中的问题，当然，在发信前外部审计师总是希望在发布以前剔除信函中的某些不确切之处。然而，他们有时会撇开内部审计人员，这样，他们将内部审计人员放在对手而不是同盟者的位置，内部审计人员就会象主计长那样对信中的意见提出质疑。如果事先与内部审计人员一起审阅草稿，内部审计人员将会就他们同意的事项支持外部审计师。

如果处理不当，内部审计师还可能对协调设置障碍。对于这一点，温特说：

我观察到许多内部审计部门并未制定年度审计计划，也缺乏完整的、详细的审计方案来规定审计目的和他们打算实行的审计程序。没有这一基本文件，独立的注册会师计就不

可能对内部审计活动的范围作出正确认识。我还发现，内部审计师的工作底稿质量很差，并没有使我们对实际所采用的审计程序感到满意。

六、小　　结

外部审计师和内部审计师之间的协调和合作是至关重要的，虽然它有存在的可能性，但需要花精力去建立。它要求相互理解彼此的作用和目的，它要求尊重彼此的职业，它还要求职业性的行为和专业胜任力。

其次的问题是传递信息：讨论计划和方案，交换报告和工作底稿，开会解决相互之间存在的问题，出席联合的技术问题会议，保持让对方及时了解会计职业出现的新动向和客户企业出现的新变化。

良好的合作态度会带来超过双方审计人员力量总和的额外效益。

第二十五章　与董事会的关系

一、权　　威

1.消极的董事会

公司是根据法律组建的，法律赋于公司作为一个独立个体，与其创立者分离，公司受董事会控制，董事会对业主负责并经营业主的资产，有些董事会作出影响公司生存的决策，另一些则仅仅负责任命高层管理人员。

不同的国家对经营实体有不同的名称，如董事会、监督委员会行政委员会等，在联邦德国，管理部门成员不能参与董事会，美国、英国和日本的法律则允许兼职。大多数董事会都有一个共同点，即彼得·杜罗克在1974年所说的："它们不起作用。"但是，作为庞大的、股票上市公司产物的傀儡委员会，目前正显示出某些生命力。

董事会应代表业主，在规模较小的公司中，少数人拥有公司股票，每个业主在公司里有较大的资本，这种情况是确实存在的。业主将时间奉献给董事会，因为他们人数很少，各自都关心自己的利益。

随着公司规模增大，股票上市，董事会成员中就出现了公司管理层的人员、与公司有业务往来的人员以及那些希望能提高自己身价的特邀代表，但是，这些人不愿向纵深查究或提出令人难堪的问题。而且，这些人往往是许多董事会的成员，他们没有时间思考问题，不知道应提问什么问题。亚

当·斯密早在1776年在"原富论"一书中就已认识到这个问题：

股份公司的交易总是由理事会管理，理事会在许多方面确实受业主总委员会的控制，但是，大部分业主都不懂公司业务……作为他人财物的管理者，不必奢望他会象管理自己财物一样高度警觉，因此，在这样的公司管理事物中，疏忽和挥霍，或多或少总会存在。

在1951年，情况并未好转，由管理协会作了一次研究，结果表述如下：

通过对几千家公司的研究，协会確信，美国企业组织中一个最大的特点在于一般董事会的成分……事实上，目前美国管理协会回答外界询问，其中一半以上是有关董事的问题。

在企业遭遇灾难时，董事会的冷漠态度是显而易见的，董事会总是最后得知，杜罗克列举了奥地利的Credit Anstah，英国的RollsRoyce，美国的Penn中央铁路以及意大利的Montacatini，还可以再加上佛兰克林国民银行，San Diego国民银行，和W.T.Grant and Hamilton银行等。

2.积极的董事会

董事会的作用象董事长所期望的那样，这种现象在许多公司仍然存在，但发生了一些明显的变化。通用电汽公司1972年在董事会下新成立了五个委员会，即审计、管理开发和补偿、公共问题，科学和技术以及业务委员会，五个委员会都聘请董事会外部的人员担任主任。1972年，蒙圣托公司的高层管理人员换马，根据谣传，换班是由董事中一部分对现有管理不满的人们促成的。

换马风是由1968年的巴克利斯决策引起的，当时，法院

明确宣布股票上市公司董事的责任。

二、责　　任

1.醒悟

在巴克利斯，法院报道一名新董事争辩他不熟悉公司的情况。对于签署一份登记表的董事来说，其责任不在于他是否看过，或者他是否理解其内容。1933年证券法第二节将责任首先加在董事身上而不论他是否新上任，某个董事想解除责任只能通过尽力调查事实，就象一个仔细的人对待其自己的财产一样。

此后，工商企业刊物上的大量文章强调要扩大董事的责任，商业周报1974年的一篇社论指出：

证券交易委员会起诉破产的裴恩中央铁路旧管理班子，突然将公司舞弊的责任扩大到新的领域，事实上，证券交易委员会的意思是任何与公司有关系的人若处于知道将会发生什么后果和应做什么的地位，就应当与造成失误的人一样承担责任。

将这种观点应用于裴恩的案件，证券交易委员会不仅对公司原总经理S.T.桑德斯和原财务经理D.C.拜维因起诉，被告中还包括三位公司的外部董事。

三个董事长看到过手稿，因此，平静的、消极的董事会被撤换了。哥伦比亚大学工商研究生院的名誉院长C.C布朗认为：“董事会正日益变为过分自信”。J.培根说：“董事不再满足于公司管理部门告诉他们的情况。”许多董事会的外部董事正成为一股强大的力量。1979年一项研究表明，全国1000家最大公司中70%的董事会外部董事占多数。

这一事实在董事会和总经理之间造成了对抗，总经理成了老二。1979年通用自动化公司的外部董事，罢免了公司创始人之一的总经理。另外，依太尔（ITI)公司的董事会罢免了总经理和副主席以及所有的业务经理，前二人都是公司的创始人。

证券交易委员会正着手帮助增加外部董事的人数，1979年8月16日快美公司向证券交易委员会签署了一项承诺令，同意增加四名外部董事，使董事会中的外部董事成为多数。

2.董事会的任务

法律未对董事的特殊责任作具体规定。但这个问题已经提出，彼得·杜鲁克认为一个有效的董事会，有三个主要的任务：

(1)作为一个审查机构。没有这些机构，高层管理者无法控制他们自己。

（2）当高层管理者经营不力时予以罢免。可以罢免经营不善的高层管理者的董事会才具有实际权力。

（3）成为一个开展公共关系和社区关系的机构，董事会要能容易地和直接地接近公众和委托人。

由高层企业经理组成的，权威的美国企业圆桌会议补充了第4个任务。

（4）为限制各利益集团之间冲突并保证企业各级管理的行为都符合法律和伦理原则而制定政策，并执行必要的程序。

3.提出难题

除了上述具体任务，一个有效的董事会还应具有一种特殊能力，它也是董事对管理过程的最重要的贡献，这种能力就是提出具有洞察力的问题，揭示出一种情况，导致管理层

采取必要的行政措施或对政策进行检查，它迫使公司管理者进一步考虑可能解决问题的各种方法。因此，董事会成员内没有一个尖锐的提问者就不可能成为一个坚强的董事会。

4.塑造环境

也许董事会具有的最大作用是在公司内影响和塑造一个环境，有一个公司由董事会任命了一个特别审查委员会调查公司的活动。在其报告中，委员会提出了一系列纠正措施，并说，董事会具有重大和持续的责任去寻求必要的建议，同时监督和评价管理部门采取的行动。董事会通过制定“职业行为原则”公告的办法在这方面早已迈出了重要的第一步。

董事会所采用的公告是打算创造一个旨在助长职业道德行为和阻止冲突的环境，公告的措词是清楚、无懈可击的，例如：

我们相信公司的管理部门有责任明确表达那些引导和促进公司雇员的一般原则，我们现在将它们清楚地表述出来，作为我们的决定以使公司的业务建立在职业道德的基础上，同时作为对公司每一个人的紧迫信号，大家都必须遵守这些原则。

公司的业务将充分地记载在公司的记录上，并接受合适的监督，我们的雇员不仅应谨慎地避免任何冲突，甚至也应避免冲突的迹象。

董事会发现他们自己正处于众目睽睽之下，大多数董事会对这种挑战作出了正面的反应，并借此机会改进其公司的管理。

三、审计委员会的发展

1.历史的透视

董事会认真行使其审查职能的一个信号是董事会审计委员会数量的增加，董事会认为审计委员会是一种控制工具并作为提高公司财务报告质量的方法，这是近年来的新发展，是由纽约证券交易所，美国执业会计师协会和证券交易委员会促成的。

在纽约证券交易所，股票目录委员会独立审计和审计程序分委员会的一份报告（被州长委员会于1939年8月23日接受）指出，由非公司管理人员的董事会成员组成的特别委员会来挑选外部审计师是恰当的。

美国执业会计师协会执行委员会1967年7月20日的公告（发表在1967年9月的"会计杂志"上）部分内容如下：

美国注册会计师协会执行委员会建议，股票上市公司指派由外部董事组成的委员会，来任命外部审计师，并与他们讨论审计师的工作。

审计委员会可以协助整个董事会处理财务报表和控制财务活动等事务，它们还可通过确保采取所有的步骤来独立审查管理部门的财务政策和活动等来巩固管理部门的地位，这种措施对公司和公众都有利。

在加拿大，1974年企业公司法第182（1）节规定，向公众发行证券的公司应建立由不少于3名董事组成的审计委员会，该委员会中外部董事必须占多数。

在美国，证券交易委员会1972年3月23日发布的第123号会计系列公告"由外部董事组成的常设审计委员会"中，

部分内容如下："证券交易委员会同意，所有股票上市公司建立由外部董事组成的审计委员会。"

在一份1973年发布的白皮书中，纽约证券交易所指出，纽约证券交易所于1940年首先提出审计委员会概念，此后，证券交易委员会和美国注册会计师协会给予了支持。纽约证券交易所相信，建立审计委员会并不是多余的而是必要的，它们强烈希望每一个证券上市公司都应建立审计委员会。

1977年1月纽约证券交易所正式通过了一个"审计委员会政策公告"，其部分内容如下：每一个其普通股在证券交易所进行交易的国内公司，作为其证券在交易所交易或继续交易的一个条件，最迟于1978年6月3日前应建立和保持一个纯粹由独立于管理部门并不受任何其他关系牵连的董事组成的审计委员会，按董事会的意见，后者作为审计委员会成员，可能会干扰审计的独立判断。

2.发展

审计委员会的迅速发展是有目共睹的，也为近来一系列的调查所证实，柯柏斯·赖勃兰特会计公司的一份研究表明，1972年对各种不同类型企业的调查结果，45%的答复者已有了审计委员会，而1974年已上升为67%。

纽约证券交易所的一份调查表明，1975年80%的答复者设有审计委员会，1979年上升为96%，其中90%的审计委员会全部由非管理人员的董事会成员组成。

在某些场合，证券交易委员会成为建立审计委员会的媒介。在证券交易委员会和马泰尔公司的例子中，证券交易委员会声称公司财务报表有错误。作为问题解决的一部分，在证券交易委员会指导下任命了一批与公司业务无关联的董事并建立了审计委员会，在证券交易委员会与拉姆斯公司的例

子中，在各方的同意下，法院命令建立一个审计委员会，它必须有二个或二个以上不是公司官员或雇员的董事会成员。

毛茨和牛曼对审计委员会的富有成果的调查探究了它们之所以建立的原因，大部分问卷的答复者表示管理部门本身促成了审计委员会的产生，但是，调查报告告诫，对于原始的答复应持谨慎态度，通过仔细阅读答复后发现，纽约证券交易所、证券交易委员会和美国执行会计师协会可能对管理部门建立审计委员会的决策施加了影响。

毛茨和牛曼调查的大多数答复者表示接受甚至欢迎审计委员会，许多被调查者认为审计委员会是有用的组织形式，具有进行实际工作的潜力。当然，审计委员会仍被认为只是起有限的作用。

审计委员会的发展可与内部审计的发展相比较，审计委员会作为外部审计师与董事会之间的桥梁而出现，它们将其活动局限于财务和会计方面。同样，内部审计开始时的职能，也是只核实财务和会计事项。后来它扩大了服务范围，包括评价所有经营业务，即提供信息以在计划、组织、指挥和控制等职能方面帮助管理部门。

3. 扩大范围

随着情况日趋复杂，审计委员会也需要同时扩大其关注的范围，例如，佩利认为，随着审计委员会的监督作用日益扩大，它们就越来越多地持续承担这种责任。(参见图表25—1)。

图表25—1

审计委员会扩大的作用

职能	任务
1. 任命外部审计师。	审查外部审计师的工作。

2.审查外部审计师审计范围。	会见外部审计师，审查将被查访的地点以及审查工作范围。
3.审查外部审计师的检查结果。	审查期中和期末报告。
4.审查内部审计师的审计目标和达到目标的方法。	会见内部审计师，审查年度审计计划和审计结果。
5.审查内部审计报告。	接受内部审计报告，提出问题，进行评价。
6.审查与政府机构的相互关系。	在某些报告发出前取得这些报告，并提出问题进行评价。
7.认可内部审计师的责任。	批准审计计划、时间进度、人员组成，监督一般审计人员并邀请一般审计人员参加大部分审计委员会会议。
8.审查企业的部分内部控制。	审查有关政策和程序的副本并根据需要会见公司的官员。

四、审计委员会的职能

1.不同的观点

研究表明人们对有生命力的审计委员会应该有何种特殊的实务和政策看法很不相同，实务的多样化毫无疑问是由于各公司发生的不同变化引起的，实务的不同还涉及人们的看

法，通常是总经理和董事会成员本身的观点差异所引起的。

人们曾提出许多主张支持审计委员会的这种或那种职能，随着时间推移，当法院具体确定了审计委员会的职能，就可能出现某些比较一致的意见。同时，倾听各种主张和识别审计委员会的某些趋势是有益的。

H.L.艾金指出，审计委员会应体现“管理部门对公司中什么是正确或错误的责任心，并为遵循董事会的政策和目标提供保证。”

有一个董事认为审计委员会应审查内部审计师，审计委员会应作为一个工具使股东和董事相信审计方案是适宜的，审计师确实审查了公司的活动；审计师的报告经过了审查并据此采取了措施，审计师与董事的联系（通过审计委员会）是直接的、没有约束的并且不受管理部门的否决和舆论影响，审计师与董事和高层管理者接触是充分的；审计师受到高层管理者的通力合作。

另一个董事认为，不能要求它一下子十全十美，但绩效审计应当成为公司审计委员会的重点，他借用彼得·杜罗克的绩效审计概念，主要涉及下面四方面的绩效：

(1)占用资本的绩效。在资本支出批准后，确定某些特定项目的发生情况，将实际结果与预期结果进行比较。

（2）关于雇员决策的绩效。将雇员的实际业绩与聘用时对他们的期望进行比较。

（3）发明革新绩效。根据原先的预计，每过一年到五年衡量实际的研究结果。

（4）制定计划的绩效。确定管理部门对未来预测和筹备的程度。

会计师事务所的一份关于审计委员会职能的调查表明了

下面审计委员会职能的范围。

审计委员会职能的范围

审查外部审计师发出的致管理当局信函	65%
会见外部审计师：	
在审计开始前，讨论审计的范围	43%
审查财务报表：	
公布前	40%
公布后	25%
会见公司财务经理：	
讨论实施外部审计师的建议	48%
讨论内部控制、程序等	40%
审查各种会计方针	30%
会见公司内部审计师	
讨论内部审计计划的适宜性	34%
审查内部审计发现的问题	40%
讨论人员是否充分的问题	38%
讨论最近美国执业会计师协会、证券交易委员会和其他制度公告及其对公司财务报表的影响	
讨论会计和财务部门的业绩和人员配置	43%
指派或任命外部审计师	60%
参与规定各种费用	28%

2.规定内部审计职能

某会计师事务所的报告指出内部审计职能是内部控制系统的重要因素，因此，会计师事务所建议，审计委员会或董事会需要在没有内部审计的企业中建立内部审计部门，报告进一步对内部审计的职能提出了建议以指导新建立的内部审

计部门。

为审计活动制定政策。

形成和执行一个综合的长期审计规划。

检查各级管理部门的管理责任是否有效，是否符合公司政策和程序。

提出改进管理部门控制以保护资产、促进公司发展和增加盈利的意见。

审查职能部门的活动以评价内部控制和管理控制以及目标的取得等。

对审查结果提出审计报告，包括恰当的改进建议。

评价纠正缺陷所采取行为的有效性，直至满意地纠正缺陷。

当管理部门或外部审计师有所要求时，对有利益冲突的现象进行特别检查。

检查所有发现的盗用公款事件以确定其原因和程度并提出采取适当行动的建议。

促使财务总管为加快外部审计师的工作提供方便，并根据需要对公司审计委员会提供帮助。

3.审计委员会的作用

毛茨和牛曼1976年调查的结果表明，一个成功的公司审计委员会的最重要特征为：

外部审计师容易接近。

外部审计师定期介绍简况

审计委员会可以获得相关信息，并能迅速取得所需要的数据。

外部审计师能迅速通知有关问题；

内部审计师容易接近。

毛茨和牛曼的结论是，在大多数情况下，审计委员会被看作是董事会和审计师之间的一种联系，他们发现，问答者和被会见的人都强调审计人员和外部董事之间的联系是最重要的特征。审计委员会对审计职能的极大关注有助于加强审计独立性和促进提高业绩水平。其结果，管理部门对审计师的建议和审计委员会所要求的信息将更为重视。

毛茨和牛曼指出，答复者和被会见的人最广泛持有的观点是热烈欢迎审计委员会，毛茨和牛曼在1976年所得出的结论是，外部审计师在公司事务中将担任较重要的角色。

五、内部审计服务

内部审计人员必须清楚地掌握其公司审计委员会的原则和职能。同时，他们应当知道审计委员会的工作方向是要求他们扩大审查职能的范围，不清楚上述情况，内部审计人员不能满足他们所需为之服务的审计委员会的要求，也不能提供急迫需要和期望的服务。

1.审计委员会的忧虑

自裴恩中心事件五年以后，根据玛西·麦克兰所保险经纪业有限公司的一位副总裁W.K.布朗估计，对于公司董事的讼诉激增了300%，这些讼诉和法庭的行动使董事的焦虑气氛上升到了极点。

梅斯详细表述了今天董事们忧虑的具体事项，它们是：

法律行为：　当董事没有尽力时，可能引起某些法律行为。

信息系统：　公司管理信息系统的充分性。

标准：　符合职业道德和法律标准。

资本项目：　　对资本支出的要求。

业绩：　　总经理的令人不尽满意的业绩。

公司背景：　　不熟悉公司背景。

考利指出，审计委员会对于审查公司存在严重问题的方面感兴趣，特别是那些涉及资产的完整或企业未来的方面。他列了举通用电器公司不成功地企图突然强行推广计算机的例子，审计委员会极度关注这种事务，他们有责任使那样重要的、有争议的问题不被忽视，他们有权指望内部审计师来确定这些问题。有一位董事支持这种观点，即内部审计活动可以防止出现象裴恩中心和埃魁梯·芬丁那样的丑闻。当然这里假定内部审计人员能够获得信息和听到独立的审计委员会的意见。

内部审计人员必须详细了解管理目标，以及各种达到目标的基本条件和影响达到目标的障碍。审计委员会也需要了解这些障碍。在一个公司内，审计委员会的成员应会见无论何种原因离开公司的内部审计部门的成员。

有一个董事研究了加拿大企业公司法第118（4）节。该条款规定了董事和公司官员新的法律责任，要求他们做到必要的审慎，这种期待大大超过了外部审计师准备提供的作用。他懂得外部审计师的有限作用，说他“能从外部审计师那里得到某些满足，但可以从内部审计人员处得到更多的满足。”

根据某一种意见，审计委员会成员应将内部审计师协会的“内部审计职业实务准则”看作是最好的回答，它明确表明，内部审计服务于整个企业，而不仅服务于管理部门。毛茨说，如果他是公司内部审计委员会的一名成员的话，他将问内部审计师负责人两个问题：你是否接受内部审计师协会的准则以及你能否符合这些准则？

2.内部审计师的规定

按照上述准则组织和配备起来的内部审计部门应能减轻审计委员会成员的许多烦恼，使其成员消息灵通并相信他们获得的信息是可靠的，这样，他们才会转而求助于内部审计人员，下面是两个例子：

在CBS有限公司，某一经营分部发现了舞弊问题，外部审计师声称，他们无法确认在哪里发生了舞弊或违反规定的行为。因此，董事会和CBS的管理部门新设立了一个副总理级的行政职位——总审计师，他向由三人组成的审计委员会报告。内部审计人员也从原来的11人增加为40人，吸收了各种不同技术的人，包括具有经营管理经历的多面手。开始，还保留了部分具有治安经验的外部人员，但很快内部审计部门自己具有了这种能力。CBS公司相信，它正在做其他公司管理部门或迟或早要做的事。

洛克希德的特别审查委员会则提出了下面具体建议："内部审计职能应大幅度升级，其预算应独立于受其审查的营分部和子公司的预算。审计职能在目前至少应向公司的经财务总管报告。内部审计职能的负责人应可直接与董事会下的审计委会员接触，并应定期向审计委员报告。

3.内部审计师可以进行的服务

内部审计师也许能够向审计委员会提供的最重要的服务是质量。

注册内部审计师必须熟悉内部审计师协会的职业道德规则。该规则责成其成员对聘用人或其提供服务对象的所有有关事务保持诚实、客观、勤勉和忠诚。他们不应在服务过程中轻率地使用所获得的信息。他们应合理谨慎地获取充分的和真实的证据。在审计报告中，他们必须揭示他们所知的重要

事实，如不揭示将会歪曲实际经营结果或隐瞒违法的情况。

职业道德规则强调职业内部审计师提供服务的质量应能使审计委员会感到放心。下面是内部审计师帮助董事会成员减轻其担心的一些做法。

(1)法律行动

内部审计师可向审计委员会提供审计报告或简要审计报告付本，这些报告可向审计委员会传递遇到的问题以及纠正发现的缺陷和薄弱点所采取的行动，这些报告以及审计师和审计委员会之间的非正式会议能向外部表示审计委员会在认识并采取措施解决这些问题从而解除其责任方面是做得仔细慎重的。如果它确信内部审计师的独立性及其行动的不受限制，审计委员会定期收到的上述报告就足以表明它做到了必要的谨慎，并解除了责任。

另外，公司也会涉及一些较深的，基本的政策方面的争议，它可能危害股东的利益并导致法律折讼。称职的职业内部审计师应当将这些争论提交审计委员会注意，并做到毫无偏见地反映企业的管理能力。

(2) 信息系统

根据准则，内部审计师有责任审查财务和经营信息的可靠性和完整性，以及用来确认，计量，分类和报告这些信息的方法，审计委员会就能因此获得有关公司管理信息系统的保证，或警惕应引起注意的薄弱环节。为了能及时获得这些信息，审计委员会应建立与内部审计师经常联系的制度。

(3) 行为标准

内部审计师有责任遵守适度职业审慎的准则，这样，就要求他们警惕故意的不端行为，错误、疏忽、无能、浪费、无效以及利益冲突的可能性。如果内部审计师怀疑有不端行

为，他们务必告知企业中某一适当的管理层次。这种管理层次也包括董事会的审计委员会在内。

（4）资本项目

内部审计师在审计过程中需要审查预算的和实际的支出。资本预算方法大同小异，如果审计委员会对具体的资本支出或建议项目表示关注，内部审计师可进行专项研究以提供具体项目的信息。

（5）业绩

没有一个想继续保持其职务的内部审计师会将自己看作是对其总经理的业绩进行评解的人。但是内部审计师的准则要求对既定目标的实现情况进行审查。进行全范围审计的内部审计师，要定期地审查企业经营过程和规划以确定其结果是否与既定的目标和目的一致以及经营活动是否按计划进行。这种审计职能加上对财务和业务报告的审查，可保证将正确的信息传递给审计委员会，使得审计委员会能对总经理的业绩作出恰如其分的评解。

（6）公司背景

正确编制的内部审计报告能使审计委员会清楚了解公司背景。董事，特别是外部董事，常常感到很难了解一个大公司的经营情况。了解经营情况的最大的困难之一是不同企业所用行话的不同，行话对于不相干的人来说是难懂的。内部审计师可以充当董事的翻译，由于非常熟悉公司内部的暗语，审计师能将费解的词语转换成简单英语。更为重要的，审计师的报告能清楚的表述企业做了什么，做得好或是不好。

内部审计师必须懂得董事会成员面临的责任以及法院对他们的期望。这是一个经常的不断演进的过程，就象法院谈及他们对公司的责任一样。内部审计师必须对公司应向董事

会提供信息的程度和数量进行判断。实际上，有些人主张内部审计师应对管理部门向董事提供信息的充分性给予评价。审计人员应随后表示他们的意见，指出提供的信息以及提供的形式是否能导致正确的结论。

4.预期问题

内部审计师对审计委员会可能提出的问题应相当敏感，甚至在下面这些问题提出之前应向审计委员会提供一定的信息。

自上次审计委员会会议以来，公司出现了哪些舞弊、偷窃和盗用公款事件？

上述问题是如何处理的？

损失是多少？

上次审计会议前有哪些诉讼案？

公司的哪些经营领域最容易受到损失、发生私吞资产、谎报财务状况等等？

企业以往的事务并不完全说明问题，内部审计人员还应提请审计委员会注意企业将来的事务，审计委员会应对那些可能于企业产生不利影响的事情保持警戒。有一位董事曾说，如果审计师尽职地将下列事务提交给董事，三个不愉快的结果是可能避免的。

蒙哥马利·华尔兹在1950年代初期未能打进近郊购物中心。

A＆P在同期未能迅速打进超级市场。

某铁路部门在大战以后期间未能利用其应税亏损打进铁路业以外的盈利领域。

当然，识别这些信息可能超出许多内部审计人员的能力。但审计委员会不断扩大的要求相应提高了内部审计师的

能力：象经理一样思考，象掌握审计学那样掌握经济学，协助董事会成员同时对股东和公众负责。

六、对审计委员会进行职业教育

1.进行教育的必要性

许多审计委员会将与内部审计师的关系放在相当次要的位置，非企业官员的董事对毛茨和牛曼调查的答复表明，对于由内部审计师实施的审计职能的关注属于五大优先选择中的最末一位。然而，也有大量的证据表明，成熟的审计委员会应能发觉内部审计职能的重要作用。确实，扩大审计委员会的最普遍的理由是，"更多地与内部审计师联系，包括当需要时对他们的建议作坚定的后续跟踪。"

一位审计委员会主席承认，他认为内部审计是外部审计的补充。他注意到年度审计的任务之一是评价企业的会计制度和会计控制，但某些外部审计师正尽快地逃避这一责任，这种现象几乎与证券交易委员会对上述问题增加的兴趣以及它要求政府管理部门证明这种控制的要求同步。该主席接着表示，他对内部审计出版物和内部审计活动的深入研究将极大地改变了他对内部审计职能的看法及对依赖内部审计的看法。

2.需要满意的信息

管理部门和董事会有责任评价内部控制，它们的需要超过外部审计师在其正常审计中的满意程度。管理部门和董事会必须懂得他们依赖外部审计师应有一定限度。外部审计师关心内部控制，仅仅是对其最后意见有影响而已。他们的责任和义务都表明了这一点。管理部门、董事会和内部审计师

的关注则要宽广得多，开始感到痛切的起点也低得多。较低金额的损失也许就反映出重大的内部控制弱点。然而，某些金额较小的风险，对外部审计师来说是不屑一顾的，但也许会严重地影响公司的形象。

内部审计师应当向审计委员会传递信息，提供只有他们能提供的安慰。审计委员会必须熟识内部审计职能和内部审计师的作用，从而将他们作为董事会的监护人和顾问。

3.主动发起

内部审计师对于教育规划必须采取主动。与审计委员会建立良好关系的第一步是要将事情放到桌面上来，起草一份章程草案（如果尚无正式的章程），或者修改草案，清楚地表示内部审计对需要审计的活动以及向审计委员会报告情况等应不受任何限制。该章程应包括内部审计师的权利法：询问权、报告权以及为从事上述工作获得充足资源的权利。

在许多场合，内部审计职能的改进主要归同于董事会本身。成熟的董事会会提出以下问题：内部审计部门是否需要加强？内部审计主任能否容易地通过审计委员会而与董事会接触？

许多内部审计单位已开始了对审计委员会成员的教育。提请审计委员会注意，内部审计部门现在正在做什么以及它能做什么。结果是审计部门提高了其地位和增加了效益，并相应与审计委员会相处得更为和谐。

一家大银行的资洋副总经理和总律师曾说："总审计主任和审计委员会的任务和职责应以书面文件记载，由董事会通过，并记在会议记录中。要记住，这些记录必须经常更新。

内部审计主任的活动之一是联络公司的财务委员会、律

师以及外部审计师一起与审计委员会讨论以及采纳一项正规的章程。只要合适的话，内部审计负责人应当告诉审计委员会有关证券交易委员会、国外反贿赂法的有关情况和其他类似的要求。还应向他们展示内部审计的职业地位，同时介绍有关的信息如内部审计师协会和内部审计职业实务准则，内部审计师的职业道德规则，内部审计人员知识体系，执业内部审计师规划以及外部审计师对内部审计师职能的审查等。这项活动可强调内部审计是对于管理过程至关重要的高质量的职能。

4.利用标准

内部审计职业实务准则在某一个这样的教育计划中可起到较好的作用。1978年前，通用汽车公司总审计主任的责任未在任何正式方针说明中明确规定，其责任是随时间推移而逐渐形成的。但1978年，内部审计职业实务准则发布以后，准则规定要采用一个内部审计章程，它清楚表明了内部审计职能的性质和目的，工作范围的不受限制，其责任和权限，总审计主任的报告关系以及独立于被审查活动等等。

准则发布以后，通用汽车公司的内部审计负责人根据准则并结合本公司需要起草了一份章程。章程规定，内部审计可以充分地、独立地与董事会的审计委员会接触，定期向审计委员会提交审计结果报告。内部审计负责人有权和有责任在任何时间就他认为有必要向审计委员会反映的事务直接向后者报告。

审计委员会审查上述章程后，由董事会全体批准通过。董事长向各分部总经理、高级经营管理职业、小组负责和一般行政人员签署转达了该方针说明。

审计委员会和内部审计部门的成熟会使双方高度意识到

二者建立密切关系的必要性，它们的联合会更加强公司的管理。

七、小　　结

董事会对于他们原先所未能意识到的责任感到震惊。关于公司存在的不端行为，法院认为，董事知道或者应该知道其公司这些问题。忽视是不能原谅的。这就产生了由外部董事组成的董事会的审计委员会。但如果审计委员会的成员不能充分地、正确地和及时地得到关于公司经营业务的信息，他们就会处于四面楚歌的境地。外部审计人员提供的信息往往是不够的。审计委员会将不得转而向内部审计师要求信息，而内部审计师则必须承担其日益增加的责任。责任之一就是告诉审计委员会他们面临的风险以及内部审计师关于排除风险的意见。内部审计师与审计委员会之间的新型关系对公司管理将产生深远的影响。

译者后记

劳伦斯·B·索耶（Lawrence B. Sawyer）在内部审计实务和理论著述上取得了非凡的成功，使他赢得了"现代内部审计之父"的美誉。凡读过他的大量脍炙人口的著作，尤其是《现代内部审计实务》的人，无不为他渊博的学识、丰富的实践经验、对现代内部审计哲理的深邃理解、开拓内部审计新领域的坚定信念所慑服。他不愧为当代世界第一流的内部审计权威人士。

劳伦斯·B·索耶1911年生于美国，是著名的注册内部审计师，从事过40多年内部审计的实践，担任过美国审计总署审计经理、洛克希德飞机制造公司内部审计总监。目前，他是多家教育机构和企业的咨询专家。他发表过近百篇学术论文，出版过数本学术专著，其中包括《现代内部审计实务》、《现代内部审计》、《管理和现代内部审计》和《内部审计手册》等。

《现代内部审计实务》是索耶的成名之作。这是他积数十年的实践经验，执着地探索内部审计的发展之路，潜心数年编著而成的一部划时代巨著。1973年，这本书的第一版刚刚问世，就引起内部审计学界的轰动，旋即被翻译成多种文字。这本书成功地将现代科学管理知识和内部审计职业实践融为一体，受到广大理论和实际工作者的欢迎，成为内部审计职业界摆脱传统财务审计的羁绊，向着经营管理领域挺进的有力武器。这本书有力地推动了内部审计工作的现代化进程。

内部审计是这样一个生机勃勃的新学科领域，有着极其强大的纳新能力。它随时都在吸收新的概念和新的技术，随时都在寻求自己扩展的机会。劳伦斯·B·索耶义不容辞地挑起了反映这些发展、推动这些发展和指引这些发展的历史使命。他又一次收集了大量内部审计资料，研究了大量文献，对进入内部审计视野的许多新问题作了孜孜不倦的探索。在第一版问世8年之后，他进行了全面的修订和补充，大量的新增内容将原书扩充了一倍，形成了读者手中的这一本巨著。在第二版中，索耶对内部审计的所有重要问题都一一展开了讨论，显示了他的巨大的驾驭能力，而每一个重大的内部审计问题在他的笔下都被发挥得淋漓尽致，真可谓纵横捭阖、气势恢宏。如果说，此书的第一版是他在内部审计领域树立的一个里程碑，那么他的第二版就巩固和扩大了它的基础。

第二版《现代内部审计实务》有以下几个特点：

1.全面地介绍了内部审计这一职业。新增的第一篇三章使读者对内部审计的历史和现状，和其他学科的关系，内部审计师的资格、地位，使命等有一个全面、正确的认识。

2.坚持和强调了作者的一贯思想，即内部审计师是帮助企业管理部门实现其目标的有力助手。他们不仅在具体的经营业务上能够提供有价值的服务，而且对更高层次的管理活动也有着积极的推动作用。因而作者把它称为管理导向的内部审计。

3.作者虽然掌握着深厚的理论基础，但是全书贯穿的是务实思想。他将深刻的理论通过方法、程序、案例的形式表现出来，读来亲切，容易借鉴。

4.深入浅出地介绍一些新的审计技术和方法，如电算化审计、借助计算机的审计、数量分析等章节写得通俗易

懂，对评价计算机系统极为有用。美国审计总署的史密斯说：“这几章中的材料对于如何在计算机环境下进行审计是一个重大的突破。”

5.适用性十分广泛。内部审计的新手可以从中学习实务，有经验老手可据以更新知识，学生可以将它用作教材，研究者可以从中发掘思想。

在美国有人预言，在今后若干年，这本书将继续成为内部审计领域中的主要杰作。译者相信，这本书的中译本也将成为中国内部审计理论和实际工作者的重要参考读物。

最后，应向各位读者道歉。由于篇幅限制，我们不得不割爱，略译了部分图表，并且没有在中译本后附上非常重要的“附录”。

汤云为

1989年6月